



**Universidade de
Aveiro**

Instituto Superior de Contabilidade e Administração
de Aveiro

Tânia Filipa Santos de Almeida “A fraude em sede de IVA: O caso português”

2011



**Universidade de
Aveiro**

2011

Instituto Superior de Contabilidade e Administração
de Aveiro

**Tânia Filipa Santos de
Almeida**

“A fraude em sede de IVA: O caso português”

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

o júri

presidente

Prof. Doutora Helena Coelho Inácio
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Doutora Maria da Conceição da Costa Marques
Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Prof. Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (Orientadora)

agradecimentos

A execução deste trabalho foi conseguida graças à colaboração de diversas pessoas. Gostaria de manifestar os seguintes agradecimentos:

Em primeiro Lugar, à minha orientadora, Prof. Doutora Fátima Pinho pelo profissionalismo, dedicação, compreensão e ajuda.

A todas pessoas que me ajudaram à concretização deste trabalho.

Por fim, a toda a minha família e amigos, pela ajuda, paciência e apoio, durante todo este longo período.

palavras-chave

Fraude fiscal, IVA, impostos, esquemas fraudulentos

resumo

Esta dissertação descreve um dos problemas mais complicados que o Estado português tem em mãos, a fraude fiscal. Tornou-se numa prática usada pelos contribuintes para não efectuar o pagamento de impostos ou obter reembolsos indevidos.

Numa fase inicial começamos por fazer um enquadramento teórico do tema, definindo fraude fiscal e a sua ligação com os impostos. De seguida, analisamos o imposto com maior impacte na economia portuguesa, o IVA, verificando quais os tipos de fraude mais praticados.

Numa segunda fase, efectuamos a análise das medidas usadas para combater a fraude e a evasão fiscal no IVA e o seu impacte na economia portuguesa. Por último, debruçamo-nos sobre os objectivos definidos para o ano 2010 pela Administração Fiscal e a sua concretização.

keywords

Tax fraud, VAT, taxes, scams

abstract

This dissertation describes one of the most difficult problems that the Portuguese government has on hand, tax evasion. It became a practice used by taxpayers to avoid the payment of taxes and to receive money not due.

Initially we start making a theoretical framework, defining tax evasion and its links with taxes. Then we introduce and analyze the tax with the greatest impact on the Portuguese economy, VAT, determining the types of the most popular fraud.

In a second phase, we carried out the analysis of measures used to act against fraud and tax evasion on VAT and its impact on the Portuguese economy. Finally we see the objectives set for 2010 by the government and we analyze its implementation.

Índice

I. Introdução	9
II. Impostos	11
Definição	11
O Sistema Fiscal	11
Fases do Imposto	12
Classificação dos Impostos.....	13
Impostos sobre o Rendimento	15
Impostos sobre a Despesa.....	15
Impostos sobre o Património	16
III. Fraude Fiscal	18
Enquadramento Histórico	18
Conceito.....	19
Enquadramento Geral	20
IV. Imposto sobre o Valor Acrescentado	24
Resenha Histórica	24
Enquadramento Geral	25
Isenções	26
Valor Tributável	27
Regimes Especiais de Tributação	27
Obrigações dos sujeitos passivos.....	28
Tipos de Fraude	31
Mecanismos Legais de Combate à Fraude	33
IVA a nível Europeu.....	37
IVA a nível Nacional.....	41

V. Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal no IVA	43
Declarações Periódicas	43
Liquidações Oficiosas	45
Registo dos Contribuintes.....	46
Imposto em Falta Detectado	47
Regularizações Voluntárias	48
Actuação da Inspecção Tributária	48
Controlo das Áreas de Risco	49
Ferramentas para suporta da Actividade Inspectiva	50
Contra-Ordenações Fiscais.....	52
Processos Instaurados	53
Mecanismos Fraudulentos de Elevada Complexidade	53
Troca de Informações Fiscais com outras Administrações Fiscais	54
Discrepância nas aquisições intracomunitárias	55
Medidas legislativas adoptadas na luta contra a fraude.....	56
Dados a nível europeu	57
Fraude Estimada	58
 VI. Objectivos em sede de IVA	 61
A nível nacional.....	61
A nível europeu	65
 VII. Conclusão	 68
 VIII. Bibliografia	 70
 IX. Anexos	 74

I. Introdução

Uma das espécies tributárias criada por lei é o imposto. O seu pagamento deve cumprir com os princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva.

Esse pagamento considera-se como sendo prestações em dinheiro de natureza corrente, definitivas, com carácter obrigatório, em que os principais beneficiários são o Estado, uma Autarquia Local, ou outro ente público. Estamos assim perante as chamadas receitas fiscais.

Todavia, há cidadãos que não pagam os impostos devidos, como forma de aumentarem o seu rendimento disponível. Ao verificar-se este tipo de situação, as receitas que irão para os cofres do Estado serão menores, prejudicando a economia nacional e os cidadãos cumpridores. Esta situação de diminuição de receitas prejudica essencialmente a sociedade, pois o Estado, ao ter necessidade de se financiar, irá recorrer ao crédito, endividando-se. Por outro lado, a competitividade das economias pode ficar em risco bem como se pode verificar acréscimo de desigualdade dos cidadãos.

Os esquemas fraudulentos utilizados pelos contribuintes para não efectuarem o pagamento do imposto, ou para obterem reembolsos indevidos são diversos. Os mais praticados, em Portugal, destinam-se a evitar o pagamento do IVA e/ou a obter o seu reembolso indevido. Esta situação inclui-se na designada Fraude Fiscal.

Devido às alterações verificadas no mundo económico¹ torna-se necessária a adaptação constante, por parte da Administração Fiscal, no que diz respeito aos meios de combate à fraude e evasão fiscais.

Os objectivos essenciais do sistema fiscal ficam, assim, prejudicados quando ocorrem estas situações descritas. De facto, um bom sistema fiscal deverá apresentar como requisitos fundamentais a equidade, a eficiência, a flexibilidade, a transparência, o baixo custo de funcionamento e uma eficácia financeira².

Desta forma, eficiência e tributação encontram-se ligadas. Existe eficiência económica quando não há outra combinação alternativa de recursos que permita melhorar o bem-estar de um cidadão sem reduzir o bem-estar de outrem, de acordo com Pareto. Para este autor, o aparecimento de ineficiências pode ser provocado por uma situação de carga fiscal excedentária, definida como a perda de bem-estar gerada por um imposto. Será que a fraude e a evasão fiscais são provocadas, também, pela carga fiscal excedentária?

¹ Exemplos: Globalização, Deslocalização dos Operadores Económicos e das bases de tributação, entre outros.

² De acordo com Pereira [et al.] (2007) página 205.

É nosso objectivo com este trabalho analisar os principais tipos de fraude fiscal e o seu impacte sobre a economia portuguesa, o que faremos ao longo de seis capítulos.

Este primeiro capítulo é a introdução, com a qual procuramos apresentar o tema a aprofundar ao longo do trabalho.

No segundo capítulo vamos introduzir o conceito de imposto e analisar os que mais influenciam a economia portuguesa.

O terceiro capítulo visa definir fraude fiscal e a sua ligação com os impostos.

Através do quarto capítulo iremos obter informações do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Sendo este o imposto que mais impacte tem sobre a economia, vamos enquadrá-lo a nível teórico, e analisar os tipos de fraude mais praticados no âmbito deste.

No quinto capítulo, analisaremos não só as medidas usadas para combater a fraude e a evasão fiscal no IVA como o impacte das mesmas quer na economia portuguesa quer a nível europeu.

O sexto capítulo visa verificar o nível de concretização dos objectivos definidos pela Administração Fiscal, para o ano 2010 em matéria de IVA.

Por último, faremos a conclusão do nosso trabalho no sétimo capítulo.

II. Impostos

O objectivo primordial do Estado é a satisfação das necessidades da comunidade, que de outro modo não o poderiam ser. Para isso, o Estado é obrigado a financiar-se. Os seus meios de financiamento são as receitas públicas, que são obtidas principalmente através de impostos, de empréstimos públicos, de taxas, de multas e coimas.

Das receitas anteriormente mencionadas a mais importante é o imposto. Segundo o artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o imposto é criado por lei e visa a obtenção de meios para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e das outras entidades públicas.

1. Definição

De acordo com Pereira [et al.] (2007), o imposto é definido como uma prestação pecuniária, de carácter coercivo e unilateral, sem carácter de sanção, em benefício do Estado ou de outro ente público, sem uma contrapartida imediata e directa para o contribuinte, com vista à realização de fins públicos.

Vejamos o que significa cada um destes atributos.

Trata-se de uma prestação pecuniária, por ser uma prestação em dinheiro, isto é, uma prestação que se traduz na entrega de dinheiro.

Assume carácter coercivo, pelo facto de exigir a prestação a todos os cidadãos que se encontrem, segundo a lei, nas condições sujeitas a imposto.

Considera-se como uma prestação unilateral, porque o cidadão paga ao Estado uma obrigação sem obter qualquer contraprestação com esse pagamento.

É sem contrapartida imediata, porque não pressupõe a contrapartida da prestação por um serviço prestado por um ente público.

2. O sistema fiscal

Como dissemos atrás, um bom sistema fiscal deverá apresentar como requisitos fundamentais a equidade, a eficiência, a flexibilidade, a transparência, o baixo custo de funcionamento e uma eficácia financeira.

O sistema fiscal deve ser justo, distribuindo a carga fiscal de uma forma equitativa pelos indivíduos. Assim, a equidade deve obedecer aos critérios da equidade horizontal e da equidade vertical. Segundo a equidade horizontal os cidadãos nas mesmas condições devem pagar o mesmo imposto. Por sua vez, a equidade vertical diz-nos que cidadãos com condições diferentes têm de pagar montantes diferentes de impostos.

Deve, igualmente, ser eficiente e não provocar distorções não devendo alterar as escolhas dos agentes económicos. O sistema fiscal deve afastar o mínimo possível os agentes económicos das decisões eficientes tomadas em mercados competitivos.

Importa, também, que o sistema fiscal seja simples. Para o contribuinte, é necessário haver simplicidade na forma de cumprimento das suas obrigações. A complexidade do sistema fiscal origina custos associados à manutenção e funcionamento a suportar quer pelos contribuintes, quer pela Administração Fiscal.

Em Portugal, a CRP procurou estabelecer os atributos de um bom sistema fiscal. Assim, basta atentar, por exemplo, no que é preconizado no nº1 do seu artigo 103.º e no artigo 104.º. O primeiro refere que *“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”*.

Por sua vez, no segundo é dito que *“o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”*.

3. Fases do imposto

É de realçar que a forma de pagamento do imposto não pode ser feita sem regras. Existem três fases para se proceder ao seu pagamento que são o Lançamento, a Liquidação e a Cobrança.

A primeira fase é o Lançamento. Nesta fase, identificam-se os contribuintes, ou seja, verifica-se quem é que vai pagar e determina-se a matéria tributável de cada um. Este processo é efectuado na Direcção Geral das Finanças através das declarações dos contribuintes.

A Liquidação é a segunda fase e vai servir para calcular o imposto a pagar aplicando-se uma determinada taxa à matéria tributável. No entanto, convém salientar que tanto o IVA como o IRC apresentam um processo de auto-liquidação.

A terceira fase é a Cobrança, ou seja, é a fase em que há lugar ao pagamento do imposto. Este pagamento pode ser voluntário ou coercivo, segundo o artigo 78.º do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

Considera-se pagamento voluntário de dívidas de *impostos e demais prestações tributárias*, de acordo com o artigo 84.º do mesmo código *o efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias*. Se o contribuinte não efectuar o pagamento dentro desse prazo começarão a vencer-se juros de mora nos termos das leis tributárias, segundo o nº1 do artigo 86.º do CPPT.

O pagamento coercivo surge, após ser extraída uma certidão de dívida pelos serviços competentes³, através de uma execução fiscal referente a dívidas. Estas, como referido no artigo 148.º do CPPT, podem ser:

“- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;

³ Artigo 88º do CPPT

- *Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns;*
- *Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força do acto administrativo;*
- *Reembolsos ou reposições.”*

4. Classificação dos impostos

As classificações dos impostos são variadas. Eles podem ser directos e indirectos, reais e pessoais, periódicos e de obrigação única, ordinários e extraordinários, proporcionais, progressivos e regressivos, estaduais e locais. Iremos de seguida fazer uma breve referência a cada tipo de imposto referido.

5.1. Impostos directos e indirectos

Os impostos podem ser directos e indirectos. Os primeiros incidem sobre o rendimento das pessoas⁴. Já os segundos incidem sobre a riqueza estimada através da via indirecta do consumo⁵.

Dada a importância que este tipo de impostos reveste no contexto da receita fiscal do estado português, iremos, mais à frente, debruçarmo-nos sobre eles, ainda que de uma forma sucinta.

5.2. Impostos reais e pessoais

Impostos reais são aqueles impostos em que a tributação se efectiva não tendo em conta as condições pessoais, económicas e familiares dos contribuintes. É o caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT).

Por sua vez, os impostos pessoais fazem relevar as características pessoais dos contribuintes no momento da tributação. É o caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

5.3. Impostos periódicos e de obrigação única

Impostos periódicos são aqueles que se prolongam indefinidamente, cuja renovação é automática. É o caso do IRS, do IRC e do IVA.

⁴ Exemplo: IRC (Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas), IRS (Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares).

⁵ Exemplos: IVA (Imposto sobre o valor acrescentado), Imposto sobre o tabaco, Imposto petrolífero.

Impostos de obrigação única são os que incidem sobre actos ou factos que não tenham periodicidade. Mesmo que o imposto se repita, são considerados isoladamente pois diz respeito ao momento em que eles ocorrem. É o caso do IMI, do imposto único de circulação.

5.4. Imposto ordinário e extraordinário

Impostos ordinários são aqueles que são criados por tempo indeterminado, por parte do Estado ou outro ente público.

Impostos extraordinários são impostos criados por diploma legal, mas por um tempo determinado, normalmente um ano. São impostos lançados para satisfazer a necessidade de obter uma receita determinada, surgindo, normalmente, em períodos de crise económica grave.

5.5. Imposto proporcional, progressivo e regressivo

Um imposto proporcional é aquele que apresenta uma taxa fixa. Este será pago em proporcionalidade directa com a matéria colectável. Um imposto progressivo é aquele que apresenta uma taxa variável consoante o valor da matéria colectável. É o caso do IRS, que é progressivo por escalões.

No imposto regressivo a taxa diminui à medida que a matéria colectável aumenta. Este modelo de imposto não tem aplicação directa em Portugal. No entanto, os impostos indirectos, caso do IVA, configuram uma situação destas porque a taxa fixa fará que os mais pobres paguem relativamente mais que os mais ricos.

5.6. Impostos estaduais e locais

O sistema fiscal português é formado por um conjunto de impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa.

Impostos estaduais têm como sujeito activo da relação de imposto o Estado. Consideram-se estaduais o IRS, o IRC, o IVA e o Imposto de Selo (IS)⁶.

Impostos locais têm como sujeito activo da relação do imposto as autarquias territoriais. Consideram-se como impostos locais o Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

⁶ O IRS e o IRC são impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica e o IVA e o IS são impostos indirectos.

6. *Impostos sobre o rendimento*

Em Portugal, os principais impostos sobre o rendimento são o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).

O IRS entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989, sendo regulado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro. Obedece aos princípios gerais presentes na Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, que são a equidade, a eficiência e a simplicidade.

O IRS tem como função tributar, de uma forma geral e progressiva, os rendimentos obtidos pelas pessoas singulares residentes no território português, incluindo os obtidos no estrangeiro e por não-residentes que obtenham rendimentos sujeitos a tributação em Portugal. Este imposto é determinado anualmente com base na declaração de rendimentos que o contribuinte efectua.

No final de 2009, segundo a Direcção Geral do Orçamento, o IRS apresentou como receita fiscal líquida 8.950,9 M€ (Milhões de Euros), menos 4,1% do que em 2008, representando cerca de 29% do total da receita.

A par do IRS surge o IRC, regulado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. Incide, igualmente, sobre um rendimento global, mas de natureza real e proporcional.

O IRC tem como função tributar os rendimentos obtidos pelas pessoas colectivas⁷ que tenham sede ou direcção efectiva em território português, mesmo os obtidos fora deste território. Também incide sobre os rendimentos sujeitos a imposto em Portugal obtidos por pessoas colectivas não residentes.

O seu cálculo está sujeito a diferentes procedimentos, taxas e obrigações dependendo se as pessoas colectivas sujeitas exercem ou não a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e se são ou não entidades residentes.

Este imposto é, também, calculado anualmente, de acordo com as declarações de rendimentos das pessoas colectivas.

No final de 2009, segundo a Direcção Geral do Orçamento, o IRC apresentou como receita fiscal líquida 4.540,3 M€ (Milhões de Euros), menos 23,7% relativamente a 2008, representando cerca de 14,8% do total da receita.

7. *Impostos sobre a despesa*

O principal imposto indirecto português é o IVA. Este imposto, que veio substituir o imposto de transacções criado em 1966, incide sobre a despesa ou sobre o consumo. Foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1986, devido à adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia.

O IVA é um imposto devido quer por sujeitos singulares, quer por sujeitos colectivos que exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços ou

⁷ Sociedades Anónimas e por Quotas, Cooperativas, empresas públicas ou privadas

sejam adquirentes de determinados bens e serviços. Este imposto é calculado mensal ou trimestralmente, consoante o volume de negócios. Mais adiante ir-nos-emos debruçar um pouco mais sobre este imposto, que, segundo a Direcção Geral do Orçamento, apresentou no final do ano de 2009 a receita fiscal líquida de 10.883,4 M€ (Milhões de Euros), menos 18,9% do que em 2008 e que representa cerca de 35,5% do total das receitas fiscais.

Outro imposto indirecto que referiremos é o IS. Este entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004, através do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, com a reforma da tributação do património. Incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previsto na Tabela geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens. É um imposto cuja incidência tem duas naturezas distintas. Uma refere-se ao selo de operações, compra e venda, arrendamento, utilizações de crédito e outra ao selo do documento. No caso da operação em causa estar sujeita a IVA será excluída de imposto do selo, embora o selo do documento referente à operação seja sempre devido.

De acordo com a Direcção-Geral das Finanças o *“imposto do selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará no dia 24 de Dezembro de 1660) e era considerado, até à sua reforma, operada em 2000, um imposto anacrónico. A reforma de 2000 veio remodelar profundamente a estrutura normativa do imposto, eliminando do seu extenso universo de incidência uma parte importante dos tipos de tributação, que se revelavam mais arcaicos, porque mais flagrantemente desajustados das realidades actuais.”*

8. Impostos sobre o património

Os impostos sobre o património são o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o imposto de Selo (IS) que como vimos anteriormente incide também sobre a despesa. O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro veio proceder à reforma de tributação do património, ao aprovar os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Impostos Municipal sobre as transmissões Onerosas de Imóveis.

O IMI entrou em vigor em 1 de Dezembro de 2003 e veio substituir a Contribuição Autárquica. Este imposto incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos, urbanos ou mistos, situados em Portugal. A sua receita reverte para os respectivos municípios, sendo por isso um imposto com carácter local. Com a introdução do IMI, procurou-se reformar, de forma acentuada, o sistema de avaliação da propriedade, em especial da urbana. Passou a existir um quadro legal de avaliação que assenta em factores objectivos não permitindo a discricionariedade de quem avalia.

O IMT, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004, veio substituir o imposto municipal da sisa e incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito. De acordo com a

Direcção-Geral das Finanças veio, igualmente, “*alargar a base de incidência a negócios jurídicos que, embora anteriores ou mesmo laterais à formalização de contratos translativos de imóveis, têm um resultado económico equivalente mas que passam ao lado de qualquer tipo de tributação.*”

III. Fraude Fiscal

Para se entender o conceito de fraude fiscal, é necessário definir termos como a evasão fiscal, ilícito fiscal e infracção fiscal.

Evasão fiscal, de acordo com Pombo (2007), página 29, “*resulta de uma acção ou omissão jurídico-fiscal com o intuito de obter uma posição tributária mais favorável, evitando o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo*”.

Ilícitude fiscal, de acordo com o mesmo autor, página 29, “*resulta da violação de uma qualquer norma fiscal, originando diversas sanções*⁸, *conforme a natureza da violação*”.

De acordo com o artigo 2.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), infracção fiscal é “*todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*⁹.” Porém, quando se fala em facto ilícito temos de ter em consideração as razões que o levaram a ser praticado.

Sabe-se que uma infracção fiscal resulta de uma acção humana, violando a norma penal fiscal. Esta violação pode resultar numa acção ou numa omissão, caso se desrespeite uma norma doutrinária ou uma norma proibitiva.

a. Enquadramento histórico legislativo

Foi no século XIX que se começou a implementar no sistema legal português o conceito de infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa e criminal. O código penal de 1886 já considerava crimes aduaneiros, como o contrabando de mercadorias, o descaminho, os actos fraudulentos destinado a evitar o pagamento de impostos e direitos alfandegários, a falsificação de valores selados e o uso de marcas, cunhos ou selos falsos.

Segundo o artigo 279.º desse código penal, “*Contrabando é a importação ou exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída seja absolutamente proibida*.”. Ainda de acordo com o mesmo código, no artigo 280.º, descaminho era definido como “*todo e qualquer acto fraudulento que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento de direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo de mercadorias*.”.

Nessa data, a pena a aplicar era estipulada em privação da liberdade. No entanto, com a reforma fiscal iniciada em 1958, deixou-se de usar as penas de prisão, passando para penas de multa, revogando normas respeitantes a falsificação e simulação fiscal.

⁸ Podem ser reconstitutivas (anulação de actos e a execução fiscal), preventivas (vencimento total das dívidas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), compensatórias (juros compensatórios), compulsórias (juros de mora), punitivas (coimas, multas, penas privadas de liberdade).

⁹ Podem dividir-se em crimes e contra-ordenações.

Em 1982, o código penal entra em vigor, voltando a tratar de crimes de falsificação de valores selados e de contrafacção ou falsificação de selos, cunhos ou marcas, instituindo novamente as penas de prisão.

Em 1989, foi aprovada a Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, que autorizava o Governo a legislar sobre as infracções fiscais.

No mesmo ano, a 25 de Outubro, é aprovado o Decreto-Lei n.º 376-A/89, instituindo o Regime Fiscal das Infracções Fiscais Aduaneiras. Este regime estabelecia diversas contra-ordenações e crimes aduaneiros, como o contrabando, quebras de marcas e selos.

Em Fevereiro de 1990, entra em vigor o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, que estipulava como crimes a fraude fiscal, o abuso de confiança fiscal, a frustração de créditos fiscais e a violação do sigilo fiscal. Este código foi alterado em 1993, para introduzir alguns tipos de crime contra a Segurança Social.

No dia 5 de Junho de 2001, é aprovado, através da Lei n.º15/2001, o Regime Geral das Infracções Tributárias, que se mantém até à data de hoje. Este regime, de acordo o n.º1 do artigo 1.º, regula as prestações tributárias, os regimes tributários aduaneiros e fiscais, os benefícios fiscais e franquias aduaneiras e as contribuições e prestações para a Segurança Social.

Segundo a Lei n.º51/2007, de 31 de Agosto, a fraude passou a ser classificada de crime de prevenção e de investigação prioritária.

b. Conceito

A fraude fiscal resulta de uma violação deliberada por parte do contribuinte com vista à obtenção de uma “poupança” fiscal. Segundo o artigo 103.º do RGIT, *“Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”*

Segundo o n.º1 do mesmo artigo constitui fraude fiscal a:

“a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devem ser revelados à Administração Tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

No entanto, os factos só serão qualificados como crime fiscal se a variação patrimonial ilegítima for superior a 15.000,00€. Caso contrário é apenas uma contra-ordenação fiscal. Assim, convirá diferenciar estas duas situações.

De acordo com o artigo 1º do Regime Geral das Contra-Ordenações, “*Constitui contra-ordenação todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima.*”. Por sua vez, um crime tem origem numa pena.

De acordo com o artigo 104.º do RGIT, existe lugar à ocultação de factos ou valores, bem como da simulação, quando “*se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:*

a) *O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;*

b) *O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;*

c) *O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;*

d) *O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;*

e) *O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;*

f) *Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;*

g) *O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.*

Este crime é punível, segundo o artigo 104.º, com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

O n.º2 do mesmo artigo define que “*a mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.*”

Teoricamente, a fraude fiscal é um crime doloso que diminuiu as receitas fiscais e que tem como objectivo obter um benefício fiscal injustificado. Por outro lado, como a fraude é uma variável não observável, para se detectar a sua existência tem que se localizar pistas que nos levem até ela.

c. Enquadramento Geral

Conforme foi referido, a fraude fiscal é um crime e existe quando os sujeitos passivos omitem a real situação tributária. É possível praticar a fraude através de negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de facturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros.

No âmbito tributário, estes actos ou negócios destinados à diminuição de impostos ou à obtenção de vantagens fiscais são considerados ineficazes, por força da cláusula antiabuso prevista no n.º2 do artigo 38.º da LGT. No entanto, o n.º1 do mesmo artigo, refere que a ineficácia desses actos ou negócios não impede que eles sejam tributados, *“no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”*.

A fraude inclui actividades que podem ser produtivas, em sentido económico, e que podem, ainda ter em consideração algumas regras e regulamentos que são cumpridos. No entanto, são propositadamente escondidas das autoridades públicas para evitar o pagamento de impostos, quer sobre o rendimento quer sobre a despesa, de contribuições à Segurança Social, ter de cumprir com alguns regulamentos legais¹⁰, e cooperar com determinados procedimentos administrativos.

São exemplos da fraude os destinadas a obter do Estado benefícios ou reembolsos fiscais indevidos, negócios financeiros à margem das normas vigentes, ocultação de rendimentos empresariais, não declaração de trabalhadores, não declaração da totalidade das horas trabalhadas, desrespeito pelas normas de segurança no trabalho, de qualidade ou ambientais, troca de favores, actividades criminosas como o roubo, o tráfico de droga, a promoção da imigração ilegal ou o contrabando, a corrupção.

Quando se pratica o tipo de actos atrás referidos, está-se a infringir os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da concorrência leal, da solidariedade fiscal e social de acordo com o artigo 37º, nº 2 da LGT.

Cada vez mais, devido a experiências negativas, os diversos países tentam sensibilizar a população para o cumprimento voluntário das normas e da carga fiscal que lhe está associada. Utilizam para este efeito tanto a redução de obrigações burocráticas¹¹ como sanções severas e dissuasoras do incumprimento.

Em 2008, o Centro de Estudos de Gestão e Economia Aplicada (CEGEA) da Universidade Católica Portuguesa, analisou os custos/benefícios e as experiências obtidas em outros países¹² no combate à fraude. De acordo com a análise efectuada, foram considerados cinco princípios fundamentais para o combate à fraude em Portugal¹³ que vamos enunciar a seguir.

- 1) Facilitação no cumprimento das obrigações;
- 2) Combate à impunidade dos cidadãos que não cumprem;

¹⁰ São exemplo pagar abaixo do salário mínimo, não cumprir o limite máximo de horas de trabalho, das regras de segurança e saúde no trabalho;

¹¹ São exemplo a criação de meios electrónicos.

¹² Espanha, França, Itália, Reino Unido e Austrália.

¹³ Fonte: “Economia Informal em Portugal” desenvolvido pelo CEGEA, relatório final.

- 3) Estabelecimento de um clima de confiança entre o Estado e os cidadãos;
- 4) Reforço dos laços entre o Estado e os organismos da sociedade civil;
- 5) Constituição de estratégia, organização e meios dos organismos públicos para o combate à fuga fiscal.

O CEGEA sugere como uma das causas para a fraude a dificuldade e o custo inerentes ao cumprimento das obrigações. No entanto, e nesta área, Portugal teve progressos significativos nestes últimos anos. O aparecimento do Programa Simplex, o pré-preenchimento e o preenchimento das declarações¹⁴ por via electrónica, o novo Regime Jurídico da Urbanização e Edificação têm contribuído para que tal aconteça.

A simplificação dos processos administrativos permite a existência de uma ligação maior entre o Estado e os agentes económicos. Porém, ainda existe uma desconfiança muito grande por parte da sociedade portuguesa em relação ao Estado. De acordo com o relatório atrás mencionado, existe um sentimento de desconforto por parte da sociedade, que no nosso entender deve ser modificado. A maioria dos portugueses acreditam que as medidas que o Estado tem aplicado são meramente punitivas e que não têm servido para melhorar o “tecido empresarial”.

A convicção existente, durante muito tempo, entre os contribuintes, que o incumprimento de normas dificilmente levaria a uma punição, foi um dos factores que contribuiu para a fraude.

É essencial que o Estado ganhe a confiança da sociedade para poder aplicar as suas normas sem que seja alvo de críticas. Ainda segundo o relatório, torna-se necessário a existência de transparência administrativa para combater a corrupção e de estabilidade legislativa, de maneira a que os cidadãos compreendam as suas obrigações.

É, igualmente, referido que uma das formas de o Estado conseguir uma compreensão dos objectivos do combate à fraude e dos benefícios decorrentes para os agentes económicos cumpridores é estabelecer acordos e parcerias com os organismos da sociedade civil¹⁵.

Por último, o relatório aconselha estratégia e organização dos organismos para se poder combater a fraude, e apresenta, com base nos cinco princípios enunciados, sessenta e uma recomendações para o combate à fraude, das quais destacamos as seguintes (vinte e uma medidas):

¹⁴ A DGCI possibilita a entrega e consulta das declarações de IRS, IRC, IVA, Património, Declaração Anual, Obrigações Acessórias, Retenções de IRS/IRC e Selo, Imposto Único de Circulação e informação referente a contribuintes não residentes.

¹⁵ Associações Empresarias ou Ordens Profissionais.

Medida 4 – Reforço dos mecanismos de acompanhamento nos primeiros anos de actividade das empresas;

Medida 5 – Incentivo à utilização de mecanismos de certificação de contas;

Medida 7 – Facturação Electrónica;

Medida 10 – Sensibilização para pedir factura;

Medida 14 – Melhoria do relacionamento e acompanhamento por parte da Administração Fiscal;

Medida 15 – Automatização de opções no domínio fiscal;

Medida 16 – Reforço dos mecanismos de controlo da informação disponível;

Medida 17 – Actualização do cadastro dos contribuintes;

Medida 18 – Acesso dos cidadãos e empresas à informação relevante;

Medida 19 – Eliminação de restrições geográficas no cumprimento das obrigações fiscais;

Medida 26 – Estabilidade Legislativa;

Medida 27 – Simplificação da tributação do rendimento;

Medida 28 – Alteração ao regime do IVA;

Medida 29 – Redução e simplificação das obrigações administrativas;

Medida 32 – Criação de um código fiscal para não residentes;

Medida 39 – Intensificação da actividade inspectiva;

Medida 41 – Acreditação e controlo de software contabilístico;

Medida 50 – Incremento da troca de informações com as administrações fiscais de outros países;

Medida 55 – Criação de um departamento conjunto entre a Administração Fiscal e a Polícia Judiciária;

Medida 57 – Alargamento do prazo de prescrição para crimes fiscais;

Medida 61 – Avaliação periódica dos resultados em matéria de combate à economia informal.

Iremos de seguida analisar a influência que a fraude fiscal tem sobre a economia portuguesa. Com esse objectivo ir-nos-emos debruçar, mais detalhadamente, sobre os principais impostos, enfatizando o caso dos impostos sobre a despesa, com especial relevo para o IVA.

IV. Imposto Sobre o Valor Acrescentado

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto que incide sobre as transacções comerciais efectuadas em território nacional, bem como, com o exterior, sendo um imposto geral sobre o consumo e de base comunitária.

Este imposto aplica-se a todas as actividades comerciais que envolvem a produção e distribuição de bens e de prestações de serviços e em todas as fases do circuito económico, pelo que se trata de um imposto plurifásico.

É, igualmente, um imposto sem efeitos cumulativos uma vez que há a dedução do imposto ao longo das várias fases do circuito económico.

De referir, ainda, o elevado peso que este imposto tem na estrutura tributária portuguesa. No ano de 2009 representou cerca de 35,5% da receita fiscal líquida, segundo a Direcção Geral do Orçamento¹⁶. Estima-se que para o ano de 2010 o valor do IVA represente cerca de 37,9% da receita fiscal líquida.

1. Resenha Histórica

O IVA surgiu em substituição do imposto de transacções (IT), que havia sido criado em 1966, e veio provocar uma alteração profunda no sistema de tributação geral do consumo.

Apesar da tendência para o aumento de taxas, do crescimento da fraude e evasão fiscal, da diminuição de receitas serem motivos suficientes para a alteração do sistema de tributação do consumo, não foram os únicos. De facto, a preparação de um Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) era uma das exigências da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE). O objectivo de harmonização das legislações dos Estados-Membros no que diz respeito aos impostos sobre o volume de negócios imposto pela 6.^a Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, a Directiva 77/388/CEE, assim o determinava.

Em Portugal, o CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro de 1984, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1986, data de adesão à CEE. No entanto, só no ano de 1989 é que a legislação portuguesa ficou sujeita ao controlo por parte do Tribunal das Comunidades Europeias.

A adopção do sistema comum do IVA é regulada por diversas directivas do Conselho das Comunidades Europeias, assumindo especial relevo a “6.^a Directiva” acima referida, ou seja, Directiva 77/388/CEE.

A Directiva 77/388/CEE foi completada, mais tarde, com a Directiva 91/680/CEE, que foi transposta para o direito interno português através do Decreto-Lei

¹⁶ Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009), Conta Geral do Estado, Direcção Geral do Orçamento, volume I

n.º 290/92, de 28 de Dezembro, tendo sido, assim, aprovado o regime do IVA nas transacções intracomunitárias.

Desta forma, este imposto passou a ser regido por dois diplomas base: o Código do IVA (CIVA) e o Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI).

2. Enquadramento Geral

Segundo o artigo 1º do CIVA, estão sujeitas a este imposto:

*“- As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As importações de bens;
- As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.” (Aditada pelo artigo 2º do D.L. n.º 290/92, de 28 de Dezembro).*

Aspecto muito importante, neste imposto, é o de saber, face a cada operação, qual é o momento em que se deve liquidá-lo. Embora, por regra, o imposto seja devido e exigível ao mesmo tempo, poderá haver situações em que tal não aconteça. Daí, que seja crucial ter em atenção o facto gerador e a sua exigibilidade. O facto gerador diz respeito ao acontecimento que origina a obrigação da liquidação do imposto, enquanto que a exigibilidade diz respeito ao momento a partir do qual existe a obrigação do sujeito passivo entregar o imposto. O facto gerador e exigibilidade do imposto vêm definidos e regulamentados nos artigos 7.º e 8.º do CIVA e nos artigos 12.º e 13.º do RITI.

Assim, segundo o n.º1 do artigo 7.º do CIVA e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, para efeitos de transmissões de bens, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente. No entanto, para a prestação de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização.

Excepcionalmente, caso exista a obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente¹⁷, segundo o n.º1 do artigo 8.º, o imposto torna-se exigível se:

“ a) O prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;

b) O prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;

c) A transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.”

¹⁷ Artigo 29.º do CIVA

Segundo Pereira [e tal.] (2007) página 280, em termos de tributação, o montante de imposto a entregar ao Estado por cada sujeito passivo é calculado através do *método do crédito de imposto*. Este método serve para tributar o valor acrescentado em cada fase do processo de produção e comercialização de um bem ou serviço, através da dedução do IVA suportado nas compras ao facturado nas vendas. Caso o montante de imposto a deduzir exceda o montante devido pelas operações tributáveis, pode-se deduzir o excesso nos períodos seguintes de imposto, como disposto no n.º4 do artigo 22.º do CIVA,

Se ao fim de 12 meses o crédito permanecer num valor superior a 250€, o sujeito passivo pode solicitar o seu reembolso de acordo com o n.º 5 do artigo atrás referido.

3. Isenções

Podemos dizer que existem isenções quando em operações sujeitas a imposto não há lugar à liquidação do mesmo. Assim, terá que haver uma situação sujeita a imposto, mas que reúne certas condições. Nesse sentido, convém distinguir as isenções completas das incompletas.

As isenções são completas quando o sujeito passivo não liquida o imposto nas suas operações, mas deduz o imposto suportado com as suas aquisições. Esta situação verifica-se nas vendas para países comunitários ou para países terceiros, previsto nos artigos 13.º e 14.º do CIVA. Apesar de a venda não originar qualquer liquidação de imposto, a empresa não perde o direito à dedução, no que diz respeito ao IVA que suportou na produção ou aquisição de bens vendidos.

No caso das incompletas, o sujeito passivo também não liquida IVA, mas não pode deduzir o que suportou com as suas aquisições. É o que sucede em diversas prestações de serviços, segundo o artigo 9.º do CIVA.

Desta forma, o CIVA consagra quatro grupos de isenções:

- Isenções nas operações internas – artigos 9.º a 12.º
- Isenções na importação – artigo 13.º
- Isenções na exportação, operações assimiladas a exportação e transportes internacionais – artigo 14.º
- Outras isenções – artigo 15.º

A nível das transmissões intracomunitárias, o RITI estabelece, nos artigos 14.º a 16.º, um conjunto de isenções:

- Isenções nas transmissões – artigo 14.º
- Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens – artigo 15.º
- Isenções nas importações – artigo 16.º

4. Valor Tributável

O valor tributável é todo o valor dos bens e serviços sobre o qual incidirá a taxa do IVA.

Segundo o n.º1 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto *é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.*

De acordo com o n.º5 do mesmo artigo, o valor tributável deverá incluir:

“a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente;

c) As subvenções (subsídios) directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.”

No entanto, o n.º6 exclui:

“a) Os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente por incumprimentos total ou parcial das obrigações;

b) Os descontos, abatimentos e bónus concedidos;

c) As quantias pagas em nome ou por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas;

d) As quantias respeitantes a embalagens.”

Relativamente às importações, de acordo com o n.º1 do artigo 17.º do CIVA, o valor tributável é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor.

Em relação às aquisições intracomunitárias de bens, o artigo 17.º do RITI estabelece que o valor tributável é aplicável, em idênticas condições, de acordo com o previsto no artigo 16.º do CIVA, ou seja, o que foi dito atrás.

5. Regimes Especiais de Tributação

Para além do regime previsto, regime normal, os sujeitos passivos podem ser incluídos no regime especial de isenção ou no regime especial dos pequenos retalhistas. Contudo, podem sempre optar pelo regime normal.

O regime especial de isenção vem regulado nos artigos 53.º a 59.º do CIVA. Segundo o n.º1 do artigo 53.º, *“beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou*

actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão de bens ou de prestação dos serviços mencionados no anexo E ao presente código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10.000€.”

Pelo n.º2 do mesmo artigo, caso se trate de pequenos retalhistas, ficam isentos de impostos os sujeitos passivos que apresentem um volume de negócios superior a 10.000€, mas inferior a 12.500€. No entanto, quando há a emissão de facturas devido ao exercício da sua actividade comercial, industrial ou profissional, estas deverão conter a menção «IVA – Regime de isenção», de acordo com o artigo 57.º do CIVA.

O regime especial dos pequenos retalhistas vem tratado nos artigos 60.º a 68.º do CIVA.

Segundo o n.º1 do artigo 60.º, *“Sem prejuízo do disposto no n.º2 do artigo 53.º, os retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a 50.000€, para apurar o imposto devido ao Estado aplicam um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação.”*

Neste regime, as facturas emitidas pelos sujeitos passivos devem fazer constar a menção «IVA – Não confere direito a dedução», de acordo com o artigo 62.º.

6. Obrigações dos sujeitos passivos

De acordo com os artigos 29.º a 52.º do CIVA, as obrigações dos sujeitos passivos podem classificar-se, de uma forma resumida, em obrigações declarativas, obrigações de facturação, obrigações de pagamento, obrigações contabilísticas e obrigações estatísticas. Assim, ainda que sucintamente, iremos fazer referência a cada uma delas.

6.1. Obrigações Declarativas

De acordo com o artigo 29.º do CIVA, os sujeitos passivos têm diversas obrigações declarativas. Assim, são obrigados a entregar a declaração de início de actividade, a declaração de alterações, a declaração periódica, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores, e a declaração de cessação de actividade no caso de a cessarem.

Assim, de acordo com o artigo 31.º do CIVA, antes do exercício da sua actividade ter encetado, devem proceder à entrega da declaração de início de actividade. A dispensa desta obrigação só é permitida quando se verifique uma só operação tributável¹⁸, ou seja, um acto único. No entanto, se a mesma exceder o montante de 25.000€ devem, de acordo com a alínea e) e f) do n.º1 do artigo 29.º do CIVA, proceder à entrega da declaração de início de actividade.

¹⁸ Previsto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º

A declaração de alterações deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da data de alteração, segundo o n.º2 do artigo 32.º do CIVA. Esta declaração deve ser efectuada sempre que se verificar alteração de qualquer um dos elementos constantes na declaração relativa ao início de actividade.

A declaração periódica deve ser efectuada numa base mensal ou trimestral, conforme a dimensão do sujeito passivo, isto é, conforme o seu volume de negócios, segundo o artigo 41.º do CIVA. Se o volume de negócios for igual ou superior a 650.000,00€ no ano civil anterior a declaração deverá ser mensal, caso contrário é trimestral.

O sujeito passivo deve proceder à entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal e anexos, referente às operações efectuadas no ano anterior. Estes fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os códigos do IRC e do IRS.

Devem ainda ser entregues os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores onde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a 25.000€. Estes são, igualmente, parte integrante da declaração anual a que se referem os códigos de IRC e do IRS.

O sujeito passivo é obrigado a entregar a declaração de cessação de actividade no prazo de 30 dias a contar da data de cessação, de acordo com o n.º1 do artigo 33.º do CIVA.

6.2. Obrigações de Facturação

O artigo 29.º do CIVA refere que os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data de transmissão de bens ou de prestação de serviços. Esta factura ou documento equivalente deve, segundo o artigo 36.º do CIVA, ser emitida o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido. De acordo com o n.º2 do mesmo artigo, quando são emitidas facturas globais¹⁹ o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

6.3. Obrigações de Pagamento

Estas obrigações vêm reguladas nos artigos 27.º e 28.º do CIVA. Por sua vez as aquisições intracomunitárias vêm reguladas no artigo 22.º do RITI.

¹⁹ Trata-se de resumos de facturas.

Segundo o artigo 27.º do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante de imposto exigível em qualquer serviço das finanças, até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, caso o volume de negócios seja igual ou superior a 650.000,00€ no ano civil anterior, ou, até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, caso o volume de negócios seja inferior a 650.000,00€ no ano civil anterior.

6.4. Obrigações Contabilísticas

As obrigações contabilísticas vêm definidas no artigo 44.º do CIVA e no artigo 31.º do RITI.

O artigo 44.º do CIVA considera que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto. Deve, igualmente, permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica de imposto.

Desta forma, segundo o n.º2 do artigo atrás referido, *“deverão ser objecto de registo:*

- a) As transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo;*
- b) As importações de bens efectuadas pelo sujeito passivo e destinadas às necessidades da sua empresa;*
- c) As transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas ao sujeito passivo no quadro da sua actividade empresarial.”*

Segundo o n.º1 do artigo 45.º, estes registos deverão ser efectuados após a emissão das correspondentes facturas, até à apresentação das declarações periódicas, ou até ao fim do prazo estabelecido para a sua apresentação, caso tal obrigação não tenha sido cumprida.

6.5. Obrigações Estatísticas

Com a eliminação das formalidades aduaneiras no interior da União Europeia, criou-se um novo método de recolha de informações estatísticas sobre as trocas de bens entre os diversos Estados-Membros. Estamos-nos a referir ao sistema INTRASTAT. Assim, foram criados formulários de expedição e de chegada que devem ser remetidos ao Instituto Nacional de Estatística. Mesmo no caso de inexistência de transacções há a obrigação de o comunicar.

7. Tipos de Fraude

A fraude, em sede de IVA, tem tido como objectivo obter reembolsos indevidos ou diminuir o valor a pagar ao Estado. Aparecem, assim, distorções de concorrência que vão favorecer os operadores desonestos.

A luta contra os vários tipos de fraude deve-se ajustar à evolução da própria fraude e para distinguir o tipo de fraude, há que ter em consideração as diferenças existentes no modo de actuação, uma vez que os esquemas utilizados são diversos.

São exemplos desses esquemas as *Facturas Falsas, Ocultação ou Alteração de factos ou valores, Simulação das Transacções e a Fraude Carrossel*.²⁰ Iremos a seguir proceder a uma descrição de cada um deles.

7.1. Facturas Falsas

A emissão de facturas falsas tem como objectivo não só documentar custos inexistentes como servir para obter reembolsos fiscais indevidos do IVA. No primeiro caso pretende-se uma diminuição ilícita dos lucros e apresentar encargos fiscais que farão diminuir a matéria colectável sobre a qual incidirá o imposto de IRC a pagar.

Caso o utilizador da factura falsa tenha pago o IVA ao emitente da mesma, não poderá vir a deduzí-lo ao IVA que tiver de entregar ao Estado em resultado da sua actividade económica²¹. Por sua vez, se o emitente tiver entregado ao Estado o IVA que recebeu do utilizador, também não o poderá vir a recuperar, por ter resultado de um acto de falsificação.

Segundo Antunes (2005), este acto de falsificação pode ser material ou intelectual. Trata-se de uma falsificação material quando afecta a autenticidade da factura, pois diz respeito a uma alteração física, total ou parcial, de uma factura que já existia modificando elementos relativos à data, texto ou assinaturas. Por sua vez, a falsificação intelectual afecta a verdade no conteúdo da factura, ao pressupor uma discrepância entre o que é declarado e o que foi escrito.

7.2. Ocultação ou alteração de factos ou valores

Outra situação de fraude fiscal que pode ocorrer é quando existe ocultação ou alteração de factos ou valores. O RGIT menciona no seu n.º 1 do artigo 103.º, que uma situação de fraude pode existir quando se observar a:

“a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim

²⁰ Artigos 103.º e 104.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). Este assunto também é tratado no “Terceiro Relatório da Comissão – Artigo 12.º do Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89”.

²¹ Artigo 19º, n.º 3 do CIVA – sem direito à dedução do IVA por se tratar de uma operação simulada.

de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devem ser revelados à Administração Tributária.”

7.3. Simulação de Transacções

A simulação das transacções acontece quando se declara uma venda como intracomunitária, em que se aplica o regime de isenção de acordo com o artigo 14º do RITI²², quando se trata de uma nacional. Isto torna-se possível no momento em que se simula pagamentos, custos com os transportes.²³

7.4. Fraude Carrossel

A fraude carrossel desenvolve-se através de aquisições intracomunitárias simuladas por empresas fictícias, não existindo declaração nem pagamento de IVA. No entanto, o direito à dedução do IVA é possível através da cobertura de uma empresa real.

A fraude carrossel implica a existência de várias empresas que, à partida, realizam transacções entre si. No entanto, uma delas não liquida IVA por estar ao abrigo do RITI, mas deduz o IVA suportado nas aquisições fictícias, originando uma situação de crédito de imposto perante o Estado.

Estas empresas, tendencialmente, extinguem-se ao fim de um ano, para que a Administração Fiscal não as detecte, sendo substituídas por outras com características idênticas.

Inicialmente, apresentam uma declaração no Registo Nacional de Pessoas Colectivas para obterem o Número de Identificação de Pessoa Colectiva. Declaram a actividade em termos fiscais mas não cumprem as obrigações fiscais tanto declarativas como de pagamento de imposto.²⁴

Com o objectivo de contrariar a situação descrita, o legislador, nos nºs 4 e 5 do artigo 79.º do CIVA, alarga a responsabilidade solidária no pagamento do IVA aplicável ao adquirente em operações simuladas. Por outro lado, ao procurar-se simplificar o reembolso do IVA, passando a fazer-se a entrega das declarações pela Internet, conseguiu-se obter um cruzamento das informações automaticamente.

²² Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

²³Exemplo: Factura emitida a um cliente intracomunitário com NIF inexistente ou com actividade cessada; Factura emitida a um cliente intracomunitário com NIF existente, existindo pagamentos mas que, de forma oculta, devolve esse dinheiro.

²⁴ Anexo 1 do presente trabalho.

8. Mecanismos Legais de Combate à fraude

A legislação do IVA apresenta um conjunto de normas com vista à prevenção e combate à fraude e à evasão fiscal. A adequada aplicação destas normas permite que a Administração Fiscal enfrente eficazmente tais práticas.

Assim, existem medidas que visam não só garantir a cobrança do imposto em falta ou do imposto indevidamente restituído aos sujeitos passivos como evitar a continuação das práticas fraudulentas.

Para além destas, existem outras normas, no que diz respeito ao exercício do direito à dedução ou à obtenção de reembolsos indevidos, e da isenção aplicável às transmissões intracomunitárias de bens, cujo cumprimento previne a fraude.

Iremos de seguida analisá-las.

8.1. Direito à Dedução

Segundo o artigo 19º, nº 2 do CIVA, *“Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:*

- a) Em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal;*
- b) No recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via electrónica pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos quais conste o número e data do movimento de caixa.”*

No entanto, e de acordo com o nº3 do mesmo artigo, caso se comprove que se trata de uma operação simulada ou que a factura ou documento equivalente apresenta preços simulados já não será permitida a dedução do IVA. É o caso das facturas falsas, em que se verifica uma simulação absoluta e o caso da simulação dos valores das operações em que há uma simulação relativa.

Também, de acordo com o nº4 do artigo 19.º do CIVA, não se poderá proceder à dedução do imposto nas operações em que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não entregue o imposto liquidado nos cofres do Estado. Neste caso, não importa se o sujeito passivo sabe ou não que esse transmitente ou prestador não apresenta uma estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

8.2. Reembolsos

Através do n.º 5 do artigo 22.º do CIVA verifica-se um reembolso “*se, passado 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso*”²⁵, *persistir o crédito a favor do sujeito passivo superior a 250€*”.

De acordo com o circuito da conhecida fraude carrossel, o bem que se encontra em território nacional será destinado a outro Estado-Membro. Esta operação torna-se isenta com direito à dedução, conforme o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA. Pelo facto de existir sempre uma situação de crédito de imposto, o sujeito passivo irá solicitar por sua vez, o correspondente reembolso à administração tributária.

Todavia, se a Direcção-Geral dos Impostos suspeitar de um esquema fraudulento, pode proceder à suspensão do reembolso tal como previsto no artigo 22.º, n.º 11 do CIVA. Esta suspensão ocorre nas situações descritas a seguir.

- O sujeito passivo não facultar os elementos necessários para confirmar a legitimidade desse reembolso;
- O imposto dedutível respeitar a um sujeito passivo com identificação fiscal inexistente ou inválida;
- O sujeito passivo tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período do reembolso.

8.3. Isenção RITI

De acordo com a alínea a) do artigo 14º do RITI, ficam isentas “*as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens*”.²⁶

Desta forma, constatamos a existência de quatro condições para que uma empresa, que efectua uma operação intracomunitária, possa beneficiar de isenção. Assim,

²⁵ Segundo o n.º 4 do artigo 22.º, existe excesso “*sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente*”. O excesso é deduzido nos períodos de impostos seguintes.

²⁶ Este artigo refere outras isenções. Assim, para além da alínea a), na alínea b) no que diz respeito a meios de transportes novos; na alínea c) relativamente a transferências de bens corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-Membro, para as necessidades da sua empresa; e, na alínea d) em situações de transmissões intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo.

- Deve tratar-se de uma transmissão de bens, conforme o previsto na alínea a) do nº1 do artigo 2º do CIVA, ou seja, *“as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC”*;
- O transmitente deve ser um sujeito passivo no território nacional, demonstrando, através de documentos comprovativos, que os bens deixaram efectivamente o seu território;
- Os bens expedidos ou transportados devem ter como destino outro Estado-Membro;
- O adquirente deve estar registado para efeitos de IVA, em outro Estado-Membro, e utilizar o respectivo número de identificação de pessoa colectiva.

É de referir que a aplicação deste artigo 14º, só é possível após a verificação das condições referidas atrás. Esta imposição vem reforçar o controlo das operações intracomunitárias, pois o facto de o transmitente ter declarado correctamente a operação efectuada, não depende da declaração por parte do adquirente do bem. Desde que os requisitos legais sejam cumpridos, a isenção é aplicável. No entanto, a Administração Fiscal pode recusar-se a aplicar a isenção prevista no artigo 14º do RITI, quando tiver indícios seguros que não estão reunidos todos os requisitos para a sua aplicação.

Se através do cruzamento de informações ou dos elementos contabilísticos do sujeito passivo for provado que a operação nunca existiu ou, tendo existido, os documentos de transporte são falsos²⁷, a isenção não é aplicável.

Cada vez mais, a Administração Fiscal tem de ser rigorosa no que diz respeito às operações efectuadas entre Estados-membros, de forma a evitar/diminuir a fraude carrossel.

Caso a legislação do IVA não indique expressamente os meios comprovativos idóneos para se aplicar a isenção, devem ser apresentados, de acordo com o ponto 4 do Ofício-circulado n.º30 009, de 10/12/1999, da Direcção de Serviços do IVA, um dos seguintes documentos como prova de saída dos bens:

- Documentos de transporte rodoviário, aéreo ou marítimo, com a respectiva declaração de expedição, carta de porte ou conhecimento de embarque; ou,
- Contratos de transporte celebrados; ou,
- Facturas das empresas transportadoras; ou,

²⁷ Inexistência de transportadores, falsas declarações de expedição, matrículas de veículos inexistentes.

- Guias de Remessa; ou,
- Declaração do Estado-Membro de destino de bens por parte do respectivo adquirente.

8.4. Responsabilidade Solidária

Segundo o artigo 79.º do CIVA, o adquirente de bens ou serviços tributáveis que esteja abrangido pela alínea a) do nº 1 do artigo 2º do mesmo código, isto é, não seja abrangido por um regime de isenção, é solidariamente responsável com o respectivo fornecedor pelo pagamento do imposto.

Como regra geral, o nº1 do artigo 29º do CIVA obriga à emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação serviços. A responsabilidade solidária ocorre no caso de se verificar a omissão ou incorrecção na emissão de factura quanto à natureza ou à quantidade dos bens transmitidos ou serviços fornecidos e/ou quanto ao preço ou ao montante do imposto devido. A responsabilidade solidária verifica-se também em operações de simulação.

Se, eventualmente, o adquirente provar o pagamento do imposto em parte ou na totalidade ao seu fornecedor, segundo o nº 2 do artigo 79º do CIVA, fica liberto da responsabilidade solidária prevista no nº 1, salvo no caso de má fé.

É de salientar que é raro existir boa fé quando o adquirente e o fornecedor são cúmplices em operações de simulação. Assim, quando ambos são cúmplices da operação simulada, e de acordo com o nº 4 do artigo 79º do CIVA, fica o adquirente solidariamente responsável²⁸ com o fornecedor pelo pagamento do imposto. E, de acordo com o nº 5 do mesmo artigo existe responsabilidade solidária para ambos, independentemente de o adquirente apresentar prova do pagamento ao fornecedor da totalidade ou parte do imposto ao fornecedor previsto na factura.

8.5. Controlo das declarações de cadastro

Nas declarações de cadastro é importante controlar as cessações de actividade. Assim, segundo o artigo 34º do CIVA, verifica-se cessação de actividade, quando:

“a) Deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumem transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, os bens a essa data existentes no activo da empresa;

²⁸ A responsabilidade solidária foi introduzida pelo legislador com o objectivo de responsabilizar qualquer sujeito passivo envolvido num circuito económico (Fraude Carrossel), independentemente de este agir com culpa ou mera negligência.

b) Se esgote o activo da empresa, pela venda dos bens que o constituem ou pela sua afectação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como pela sua transmissão gratuita;

c) Seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade;

d) Se dê a transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento.”

Após a ocorrência destes factos, e tal como previsto no artigo 33º do CIVA, o sujeito passivo tem 30 dias para proceder à entrega da respectiva declaração de cessação.

É de salientar que a Administração Fiscal, com base no nº 2 do artigo 34º do CIVA, pode declarar oficiosamente a cessação de actividade *“quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer”*.

O objectivo do legislador, ao introduzir este artigo, foi permitir à Administração Fiscal cessar o registo para efeitos de IVA de entidades que ou se encontram sem qualquer actividade, ou não possuam recursos adequados ao exercício da actividade, ou se tenham registado para efeitos de IVA com o intuito de se introduzirem no circuito económico como meros emissores de facturas.

Este mecanismo é complementado com os procedimentos referentes a reembolsos, como refere o artigo 22º, nº 11 do CIVA. Se a utilização do artigo 34.º, juntamente com o artigo 22.º do CIVA, for feita atempadamente, pode a Administração Fiscal indeferir os pedidos de reembolsos na parte respeitante a imposto dedutível referente a operações realizadas com entidades cuja cessação tenha sido declarada no período a que respeita o reembolso.

9. IVA a nível Europeu

A constituição do Mercado Único no ano de 1993 provocou grandes alterações em sede de IVA, extinguindo os controlos fiscais efectuados nas fronteiras da UE. Perante esta situação, os Estados-Membros tiveram que adoptar um sistema transitório de IVA, ao mesmo tempo que mantinham os sistemas fiscais de cada Estado-Membro.

Este sistema transitório, que ainda se vem mantendo, é um sistema de IVA baseado na origem, em que o sujeito passivo pode efectuar uma compra em qualquer lugar da UE e regressar ao seu país sem ter que pagar novamente IVA.

A nível da União Europeia (UE), a sua legislação²⁹ obriga a que até 31 de Dezembro de 2015 a taxa normal seja de pelo menos 15% e que a taxa reduzida não seja inferior a 5%.

Como podemos constatar através do quadro I, em 2011, os países da UE apresentam diferentes taxas para as várias possíveis de IVA.

Quadro I. Taxas de IVA
(países da UE)

Estados-Membros	Taxa Super Reduzida (%)	Taxa Reduzida (%)	Taxa Normal (%)
Bélgica	-	6/12	21
Bulgária	-	7	20
República Checa	-	10	20
Dinamarca	-	-	25
Alemanha	-	7	19
Estónia	-	9	20
Grécia	-	6,5/13	23
Espanha	4	8	18
França	2,1	5,5	19,6
Irlanda	4,8	13,5	21
Itália	4	10	20
Chipre	-	5/8	15
Letónia	-	12	22
Lituânia	-	5/9	21
Luxemburgo	3	6/12	15
Hungria	-	5/18	25
Malta	-	5	18
Holanda	-	6	19
Áustria	-	10	20
Polónia	-	5/8	23
Portugal	-	6/13	23
Roménia	-	5/9	24
Eslovénia	-	8,5	20
Eslováquia	-	10	20
Finlândia	-	9/13	23
Suécia	-	6/12	25
Reino Unido	-	5	20

Fonte: Comissão Europeia – taxud.c.1(2011)39295

²⁹ Directiva IVA – Directiva nº 2006/112/CE, artigo 97.º e 99.º e Directiva do Conselho da EU 2010/88/EU

De salientar que dos 27 países apenas 5 apresentam taxas super reduzidas. As taxas reduzidas variam entre 5% e 18% e a Dinamarca tem uma taxa única de 25%.

Em 1989 surge, oficialmente, o debate acerca do regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do IVA, dando origem ao Regulamento n.º 1553/89. De acordo com o artigo 12.º desse Regulamento:

“1. Os Estados-Membros informarão a Comissão dos processos de registo dos sujeitos passivos, bem como de determinação e cobrança do IVA aplicados nos Estados-Membros, bem como das regras e resultados dos respectivos sistemas de controlo no domínio desse imposto.

2. A Comissão analisará, em colaboração com cada um dos Estados-Membros interessados, a possibilidade de serem considerados eventuais aperfeiçoamentos dos processos, com o objectivo de aumentar a respectiva eficácia.

3. De três em três anos, a Comissão elaborará um relatório sobre os processos aplicados nos Estados-Membros, bem como sobre os eventuais melhoramentos a considerar.”

Os relatórios referidos no ponto 3 contribuem para o intercâmbio de boas práticas e reflectem a preocupação em garantir que todos os Estados-Membros sejam tratados em pé de igualdade relativamente à sua contribuição para o orçamento comunitário.

Até à data já foram elaborados seis relatórios pela Comissão Europeia ao Parlamento Europeu. O primeiro foi publicado em Fevereiro de 1992 (SEC /92/ 280 final) e o segundo em Julho de 1995 (COM/95/354 final). O primeiro relatório incidiu no melhoramento dos pagamentos voluntário e forçado do IVA, colocando em destaque a promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. O segundo relatório sugeriu a introdução de melhoramentos contínuos a nível dos serviços prestados aos contribuintes. Propôs, igualmente, o desenvolvimento da análise preventiva e de planos de acção para minimizar o incumprimento por parte dos contribuintes. Também fez sugestões no sentido de se prosseguir, desenvolver e aperfeiçoar a informatização. Apontava, também, para a instigação dos pagamentos rápidos e a minimização da dívida a recuperar.

O terceiro relatório, publicado a 3 de Setembro de 1998 (COM/98/0490 final), teve como objectivo aprofundar o tema da fraude fiscal em sede de IVA, com identificação dos tipos de fraude existentes na altura e das formas de actuação.

A 28 de Janeiro de 2000, surge o quarto relatório (COM/00/0028 final) com o objectivo de examinar o papel da cooperação administrativa, com vista a tornar a política comum de luta contra a fraude mais eficaz.

A 20 de Janeiro de 2005 foi publicado o quinto relatório (COM/2004/0855 final + Anexo SEC (20004) 1721) que serviu para analisar os processos aplicados pelos Estados-Membros no registo dos sujeitos passivos e na determinação e cobrança do

IVA. Permitiu, também, verificar as regras e os resultados dos sistemas de controlo no domínio deste imposto.

O último relatório a ser entregue foi a 11 de Novembro de 2008 (COM/2008/719 final), e teve como objectivo não só determinar se os relatórios anteriores e as respectivas recomendações desempenharam um papel de motor de mudança, como verificar se contribuíram, de facto, para a melhoria e o reforço das medidas de combate à fraude.

Para além destes relatórios a Comissão tem criado outras comunicações neste âmbito. Assim, com base na comunicação da Comissão de 23 de Novembro de 2007 (COM/2007/758) e no documento de trabalho SEC/2007/1584, foram retiradas quatro conclusões.

A primeira refere a necessidade das administrações fiscais obterem informações rigorosas para controlar o sistema de IVA. Outra conclusão retirada é a falta de recursos que os Estados-Membros têm para assegurarem o sistema comum de IVA. A terceira diz respeito à necessidade de as Administrações Fiscais e as empresas terem informações actualizadas sobre o estatuto dos operadores em relação ao IVA. A quarta chama a atenção para necessidade das administrações fiscais de reforçarem a sua capacidade para cobrarem as receitas de IVA em casos de fraude.

Perante estas conclusões e com vista a acelerar a troca de informações sobre as transacções intracomunitárias, a Comissão Europeia, através da COM/2008/147 de 17 de Março de 2008, propôs a alteração da Directiva do IVA³⁰ a partir do ano de 2010. O objectivo é conseguir obter, com maior rapidez, informações de aquisições intracomunitárias para que as autoridades fiscais dos Estados-Membros possam agir de imediato, quando detectem anomalias.

Foi com base nesta proposta que, a 16 de Dezembro de 2008, após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, o Conselho Europeu emitiu a Directiva 2008/118/CE³¹. Esta visa reforçar a luta contra a fraude fiscal e simplificar os procedimentos aplicáveis aos movimentos dos produtos sujeitos aos impostos especiais de consumo. Na mesma data, foi, igualmente, alterada a Directiva do IVA e o Regulamento para acolher a sugestão atrás referida³².

A 1 de Dezembro de 2008, a Comissão Europeia emitiu a comunicação COM/2008/807 que estipula um plano de acção a curto prazo. Este plano apresenta uma lista de futuras medidas legislativas com o objectivo de reforçar a capacidade das administrações fiscais para prevenir e detectar a fraude e, recuperar os impostos em caso de fraude.

Nessa mesma data foi ainda aprovada, através da COM/2008/805, a proposta para o benefício de isenção de IVA nas importações e a responsabilização do fornecedor.

³⁰Directiva 2006/112/CE, JO L 347 de 11.12.2006

³¹ JO L 9 de 14.1.2009

³² Directiva 2008/117/CE e Regulamento (CE) n.º 37/2009 (JO L 14 de 20.1.2009)

Para beneficiar de isenção de IVA nas importações, o importador tem que fornecer ao Estado-Membro de importação o seu número de identificação IVA, o número de identificação IVA do seu cliente e a prova em como o transporte das mercadorias serão efectuadas para outro Estado-Membro. No entanto, tem que haver a responsabilização do fornecedor, nas transacções intracomunitárias, pela perda do IVA, quando o seu cliente não o declare no seu Estado-Membro³³.

A 15 de Março de 2011, o Conselho da EU adoptou o Regulamento (UE) n.º 282/2010, que estipula novas medidas de execução para a Directiva n.º 2006/112/CE, com o objectivo de assegurar uma aplicação mais uniforme das regras do IVA na EU.

Estas medidas passam por orientar o Estado-Membro na determinação do status do cliente, se adquire serviços para uso profissional e onde está localizado.

É de salientar que na União Europeia existe um organismo focalizado para a luta contra a fraude. Trata-se do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), criado em 1999, e que está sob a responsabilidade do vice-presidente da Comissão Europeia responsável pela administração, auditoria e luta contra a fraude.

No entanto, no que diz respeito à intervenção e investigação, o OLAF é independente da Comissão Europeia e não recebe instruções de qualquer instituição, organismo, serviço, agência da UE, nem de nenhum Governo.

Este organismo abrange os domínios principais de investigação e coordenação, informações e desenvolvimento de uma política de luta anti-fraude. A sua missão consiste em proteger os interesses financeiros da UE e lutar contra a fraude, a corrupção e outras actividades ilegais, incluindo faltas graves com consequências financeiras cometidas nas instituições europeias. No fundo, o OLAF protege o dinheiro dos contribuintes, ao garantir que os fundos da UE são utilizados correctamente.

Qualquer pessoa pode informar o OLAF sobre suspeitas de fraude ou corrupção que afectem os interesses financeiros da UE.

10. IVA a nível nacional

Actualmente, em Portugal, existe um conjunto de entidades tuteladas pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP) designadamente, a Direcção Geral dos Impostos (DGCI), a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), a Inspecção Geral de Finanças (IGF) e a Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), que preparam e aplicam métodos e mecanismos para combater a evasão e fraude fiscais.

³³ Ferramenta facilitadora de recuperação de IVA

Assim, todas estas entidades procedem a um conjunto de cruzamentos, controlos automáticos e acções de controlo com o objectivo de detectar declarações em falta e corrigir rendimentos declarados.

Nos últimos anos, a Inspecção Tributária tem tido um papel fundamental nesta matéria, pois tem introduzido medidas de acompanhamento não só dos factos tributários como da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscais. Pretende conseguir, desta forma, um serviço eficiente no domínio da prevenção, análise e correcção, com vista a uma maior justiça e equidade fiscal.

A sua atenção recai, principalmente, sobre os potenciais contribuintes que podem operar fora do sistema, ou seja, na economia subterrânea. Para isso, conta com a ajuda da Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE) e da Polícia Judiciária.

V. Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal no IVA

Vamos, agora, debruçar sobre algumas medidas que têm sido desenvolvidas com vista ao combate à fraude e evasão fiscal e que nos permitem compreender melhor o esforço realizado em Portugal nos últimos anos. Com esse objectivo iremos analisar, para os anos 2006, 2007, 2008 e 2009, os seguintes itens:

- Declarações Periódicas;
- Liquidações Oficiosas;
- Registo dos Contribuintes;
- Imposto em falta detectado;
- Regularizações Voluntárias;
- Actuação da Inspecção Tributária;
- Controlo das áreas de risco;
- Ferramentas para suporte da actividade inspectiva;
- Contra-ordenações fiscais;
- Processos instaurados;
- Mecanismos fraudulentos de elevada complexidade;
- Troca de informações fiscais com outras Administrações Fiscais;
- Discrepância nas aquisições intracomunitárias;
- Medidas legislativas adoptadas na luta contra a fraude;
- Dados a nível europeu;
- Fraude estimada³⁴.

a) Declarações periódicas

A declaração periódica, como já foi dito e segundo o artigo 41.º do CIVA, é efectuada numa base mensal ou trimestral, tendo em conta a dimensão do sujeito

³⁴ A empresa Reckon LLP elaborou um relatório em que quantifica e analisa o IVA em cada Estado-Membro da União Europeia, a pedido da Comissão Europeia e da Direcção Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira.

passivo, isto é, o volume de negócios. Se este for igual ou superior a 650.000,00€ no ano civil anterior a declaração é mensal, e no caso contrário é trimestral.

Quando a não entrega das declarações é detectada atempadamente, a DGCI notifica o contribuinte para a correcção da situação, de forma voluntária. Este procedimento contribui para a promoção do cumprimento voluntário, pois alerta para o risco associado ao não cumprimento das obrigações fiscais.

Assim, e cada vez mais, os contribuintes que não entregam as suas obrigações declarativas recebem uma notificação para efectuarem a sua apresentação. O controlo das declarações que não são entregues, tendo em conta a periodicidade do imposto, é feito anualmente dando origem à emissão de liquidações oficiosas no caso da não entrega.

Quadro 2. IVA recebido

Anos	2006	2007	2008	2009
Nº de Declarações	3.851.401	3.871.467	3.851.901	3.737.015
Variação	+1%	-1%	-3%	
Nº de Declarações	12.401,1	13.196,4	13.427,5	10.883,4
Variação	+6,4%	-1,8%	-19%	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Ao analisarmos o quadro 2, verificamos que, entre 2006 e 2008 o número de declarações de IVA entregues não tem sofrido grande alteração, apesar de em 2007 ter havido um ligeiro acréscimo. Esta pequena alteração dever-se-á, por ventura, ao maior aumento de controlo por parte da DGCI. No entanto, e apesar do que acabámos de referir, em 2008, verificamos uma ligeira descida (1%), ficando praticamente ao mesmo nível de 2006, e em 2009, o número de declarações entregues volta a diminuir, cerca de 3%, como consequência da redução do número de contribuintes. Esta situação deve-se, provavelmente, às cessações de actividade fruto da crise internacional iniciada em 2008.

De salientar que entre 2006 e 2009 foram recebidas menos 114386 declarações, ou seja, houve uma diminuição de cerca de 3%.

Já relativamente ao valor recebido, constatamos que aumentou sempre de 2006 a 2008, tendo havido um acréscimo de 6,4% nos dois primeiros anos em análise. No entanto, em 2009 assistimos a uma diminuição acentuada, cerca de 19%, o que determinou que o período em análise houvesse um decréscimo de mais de 12%. Mais

uma vez, julgamos que este comportamento se deve ao período de crise, apesar das medidas existentes para combater a fraude.

b) Liquidações Oficiosas

Pelo artigo 88.º do CIVA, é permitido à DGCI a emissão de liquidações oficiosas quando o contribuinte não efectue a autoliquidação a que está obrigado.

De acordo com o quadro nº 3, verificamos a existência de uma redução muito elevada de 2006 para 2007, aproximadamente de 31%. No entanto, em 2008 constatamos que o aumento foi de cerca de 53% relativamente a 2007.

Quadro 3. N.º de liquidações oficiosas

Anos	2006	2007	2008	2009
N.º de Liquidações	137.829	95.359	145.735	n.d.
Variação	-30,8%	+52,8%	n.d.	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Já relativamente aos montantes das liquidações oficiosas efectuadas, de acordo com o quadro 4, vemos que tem havido uma diminuição continuada desde 2006. Em 2007, o valor recebido foi apenas de 72% do de 2006 e no ano de 2008 foi 96% do de 2007.

Quadro 4. Valor das liquidações oficiosas em sede de IVA

Anos	2006	2007	2008	2009
Valor das Liquidações (milhões de euros)	218	158	152	n.d.
Variação	-27,5%	-3,8%	n.d.	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Verificamos, assim, uma forte descida de 2006 para 2007, nos montantes recebidos que está em consonância com a redução do número de declarações entregues. O mesmo não acontece no ano de 2008, pois apesar do aumento de declarações houve uma diminuição do montante entregue próxima de 4%.

Os quadros 2, 3 e 4 parecem-nos indiciar que a estagnação da economia portuguesa no ano de 2008³⁵ contribuiu não só para o aumento das liquidações oficiosas como para um montante inferior do seu valor, dado o número de empresas que cessaram actividade, conforme podemos verificar na alínea seguinte.

c) Registo dos Contribuintes

Cabe à Administração Tributária reagir o mais rapidamente possível a situações de incumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Para isso, torna-se cada vez mais necessário um registo actualizado de contribuintes, evitando custos desnecessários.

Com esse objectivo, criou-se, no início de 2007, um *web service* com o Ministério da Justiça para recepcionar, em tempo real, informação acerca de dissolução e encerramento de liquidação de sociedades sujeitas a registo³⁶. Este serviço permitiu que no registo de contribuintes apenas houvesse sociedades consideradas activas.

Com o início deste serviço, verificamos um elevado número de cessações em sede de IRC, bem como de dissoluções de actividades. No ano de 2009, houve uma descida de 6% de cessações face ao ano de 2008, verificando o contrário nas dissoluções de actividades, em que a subida chega aos 31%.

Quadro 5. Cessações em sede de IRC e dissoluções de actividades

Anos	2006	2007	2008	2009
Cessações em sede de IRC	n.d.	n.d.	14018	13120
Dissoluções de actividades	n.d.	n.d.	593	775

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Segundo o relatório apresentado pelo Ministério das Finanças, no ano de 2008, foram realizadas 60 cessações oficiosas, em sede de IVA e IRC, através de acções

³⁵ De realçar que o 4º trimestre teve uma quebra de 2% do PIB relativamente ao mesmo período de 2007.

³⁶ A dissolução é apenas uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação; a personalidade jurídica da sociedade conserva-se até ao registo do encerramento da liquidação. Se, à data da dissolução, a sociedade não tiver dívidas, os sócios podem proceder de imediato à partilha dos bens sociais, podendo a dissolução ser feita em simultâneo com a liquidação e partilha. Se a sociedade tiver dívidas, haverá a dissolução (1ª fase), seguida da liquidação (2ª fase).

inspectivas. Estas acções tiveram e continuam a ter repercussão a nível nacional e da UE, no âmbito da realização de operações intracomunitárias de IVA.

d) Imposto em falta detectado

Tal como podemos constatar da análise do quadro nº 46 o IVA em falta detectado sofreu uma ligeira diminuição entre o ano 2007 e o ano 2008, apesar de em 2007 ter havido um aumento de cerca de 29% em relação ao ano anterior. Julgamos que esta diminuição se deve ao facto de nos anos 2006 e 2007 se ter procedido a alterações legislativas em matéria das sucatas e da construção civil. O imposto passou a ser liquidado pelo adquirente, provocando, assim, uma diminuição da intervenção correctiva da inspecção nestes sectores. No entanto, no ano de 2009, o IVA em falta detectado aumenta significativamente, devido ao controlo por parte da IGF ao nível dos Institutos Públicos que desenvolvem actividades fora do âmbito dos poderes de autoridade.

Quadro 6. IVA em falta detectado

Anos	2006	2007	2008	2009
Valor do IVA (milhões de euros)	597,82	770,25	723,35	1106,27
Variação	+28,8%	-6,1%	+52,9%	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Da análise do quadro 6, constatamos que, no ano de 2009, o IVA apresenta o maior valor em falta, tanto em termos absolutos como relativos, quando comparado com o IRS e IRC. De facto, o valor em falta no IVA representa mais de 10% do valor cobrado, enquanto que no IRS não chega a 0.5% e no IRC a 2% dos valores cobrados.

Quadro 7. Imposto em falta detectado no ano 2009

Imposto (milhões de euros)	IRS	IRC	IVA
Valor em Falta	37,29	87,01	1106,27
Valor Cobrado	8.950,9	4.540,3	10.883,4
% do valor em falta relativamente ao cobrado	0,4%	1,9%	10,2%

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

e) Regularizações Voluntárias

A regularização voluntária por parte do contribuinte ocorre por força da detecção e da notificação da falta de entrega das declarações.

De 2006 a 2008 verificou-se um aumento nas regularizações voluntárias por parte dos contribuintes (quadro 7), sendo que o maior acréscimo ocorreu entre os dois primeiros anos em análise com cerca de 47%. Estes dados parecem indiciar que a acção da Inspeção Tributária está a começar a ter algum retorno do seu trabalho, apesar do ligeiro decréscimo em 2009. Julgamos, que este decréscimo está em consonância com o período de crise que se atravessa.

Quadro 8. Regularizações voluntárias em sede de IVA

Anos	2006	2007	2008	2009
Valor (milhões de euros)	128,71	189,70	195,21	194,40
Variação	+47,4%	+2,9%	-0,4%	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

De notar que nesse mesmo ano, o IVA apresenta não só o maior número de regularizações voluntárias quando comparadas com o IRS e IRC, como estas apresentam uma maior percentagem em termos de valor cobrado de imposto.

Quadro 9. Regularizações voluntárias em 2009

Imposto	IRS	IRC	IVA
Valor (milhões de euros)	26,40	14,40	194,40
% do Valor total cobrado	0,3%	0,3%	1,8%

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

f) Actuação da Inspeção Tributária

A Inspeção Tributária tem vindo a desempenhar um papel activo nos últimos anos. No ano de 2009, no que diz respeito ao IVA, a Inspeção Tributária emitiu 30.387 notas de cobrança. Estas notas de cobrança ascendiam a 953 milhões de euros, representando cerca de 8,8% do valor total do IVA recebido neste ano.

Quadro 10. Notas de Cobrança

Ano	2006	2007	2008	2009
Número de notas de Cobrança	25.398	27.377	24.498	30.387
Variação do nº de notas de cobrança	+8%	-11%	+24%	
Valor das notas de cobrança (milhões de euros)	430	552	491	953
Variação do valor das notas de cobrança	+28%	-11%	+94%	
Valor médio das notas de cobrança (milhões de euros)	0,017	0,020	0,020	0,031
Valor das notas de cobrança/Valor do IVA recebido	3,4%	4,2%	3,7%	8,8%
Valor em Falta (milhões de euros)	597,82	770,25	723,35	1106,27

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública – adaptação nossa

Assim, em 2009 não só houve um aumento de 94% do número de cobranças e de 24% do valor das mesmas, como o seu valor médio também é superior ao dos anos anteriores, tendo aumentado cerca de 57%.

g) Controlo das áreas de risco

Para que a Administração Fiscal possa desenvolver estratégias de controlo e procedimentos preventivos, foram desenvolvidas pela IGF, no ano 2008, auditorias dirigidas ao combate à fraude e evasão fiscais em áreas e sectores de risco. O objectivo passou por identificar e analisar os principais factores de risco existentes através do cruzamento de dados e verificações contabilísticas-fiscais específicas.

Em relação ao IVA, foi efectuada uma auditoria aos sectores financeiros. Esta auditoria passou por avaliar:

- A actual expressão do IVA no sector financeiro e em termos evolutivos;

- Os procedimentos utilizados para a obtenção do IVA dedutível, nomeadamente em situações em que usem mais de um método previsto, em simultâneo (ex. pro rata³⁷ parcial, pro rata total);
- Os efeitos nas operações de prestações de serviços intra-grupo;
- O correcto preenchimento das declarações periódicas de IVA e do Anexo L da IES/DA (Declaração Anual), com o objectivo de disponibilizar a informação adequada ao controlo fiscal;
- A adequação dos regimes de IVA constantes do registo cadastral com os que estão a ser utilizados pelos operadores, bem como as alterações cadastrais;
- Apresentar propostas e recomendações adequadas à resolução dos constrangimentos detectados nas vertentes de controlo e normativa.

Com base nesta auditoria de 2008 a IGF detectou, nas entidades financeiras, não conformidades quer nos critérios utilizados quer nos cálculos efectuados.

Já as auditorias anteriormente efectuadas (entre 2004 e 2006) permitiram verificar a existência de um aumento indevido dos coeficientes de dedução a variarem entre 18% e 29%. Esta situação correspondeu a cerca de 35,4 milhões de euros de imposto não liquidado.

Cabe às entidades IGF e DCGI coordenarem as suas actuações de forma a evitar este tipo de situações. É necessário estabelecer regras e desenvolver mecanismos de planeamento fiscal abusivo no que diz respeito ao pro rata, às operações efectuadas fora da UE, tentando evitar que o IVA dedutível não seja aumentado de forma indevida.

h) Ferramentas para suporte da actividade inspectiva

Existe uma preocupação enorme, por parte da Administração Tributária, em combater a fraude e a evasão fiscal. Essa preocupação passa por inspecionar os contribuintes que apresentam indícios de prática da fraude fiscal.

Assim, durante o ano de 2008, a DGITA criou uma série de ferramentas, que disponibilizou à Inspeção Tributária, com vista ao combate à fraude e evasão fiscal.

Acompanhando o processo de inspecção, desenvolveu-se para cada fase uma componente que cobre todo o processo associado à acção inspectiva.

Na primeira fase, que é a Inspeção, criou-se um Dossier Analítico do Contribuinte. Este dossier contém informação sobre as pessoas colectivas ou singulares com contabilidade organizada, tanto em termos de caracterização, como em termos do

³⁷ Segundo o art. 23º do CIVA, o pro rata é calculado em situações de utilização mista, ou seja, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectua tanto operações que conferem direito a dedução de IVA como operações que não o conferem.

seu histórico declarativo. Consequentemente, vai permitir ao inspector analisar essa informação, para depois poder preparar e efectuar uma inspecção ao contribuinte em causa.

A segunda fase diz respeito à Correção. Nesta fase a DGITA disponibiliza um conjunto de estatísticas do trabalho da inspecção tributária, de forma a controlar o trabalho efectuado e a medir o desempenho da actividade inspectiva, em termos correctivos.

Por último, na Liquidação, é possível criar um conjunto de estatísticas de liquidação e de cobrança para verificar o sucesso das acções inspectivas.

A DGITA, além de ter criado estas ferramentas, disponibilizou igualmente, à Inspecção Tributária um “Repositório Antifraude” para acompanhar os chamados “Contribuintes de Risco”. Desta forma, a Inspecção Tributária consegue obter:

1. Dados para poder analisar possíveis contribuintes de risco;
2. Dados da EUROCANET³⁸ para poder ter acesso tanto à informação disponibilizada pelos Estados-Membros como para a disponibilizar aos outros membros da EU;
3. Dados para poder analisar novos operadores de risco em IVA;
4. Um acompanhamento das várias fases do processo inspectivo.

Foram ainda desenvolvidas as três bases de dados, a seguir mencionadas, originadas pelas aplicações informáticas.

- ✓ Uma base com dados referentes a mapas recapitulativos de clientes, Anexo O e de fornecedores, Anexo P da IES/DA, de forma a obter todos os valores declarados. Assim, torna-se mais fácil detectar anomalias e identificar possíveis contribuintes de risco;
- ✓ Outra com o cruzamento de dados entre Portugal e Espanha relativos a Documentos Administrativos de Acompanhamento (DAA's), ou seja, relativos à expedição e recepção de mercadorias abrangidos pelo IEC³⁹. Esta base permite analisar as relações entre operadores, transportadores com vista à detecção de situações de incumprimento;
- ✓ Uma terceira com os relacionamentos inter-contribuintes de pessoas colectivas e de pessoas singulares, tais como sócio, gerente, administrador.

Destas três bases de dados, apenas a primeira se encontra em funcionamento, estando as outras duas em fase de reestruturação.

³⁸ Sistema de troca de dados entre Estados-Membros direccionada para a detecção de operadores envolvidos em esquemas de fraude carrossel.

³⁹ Impostos Especiais de Consumo.

i) Contra-Ordenações Fiscais

No ano de 2007, terminou-se a recuperação da instauração de processos de infracções de períodos anteriores.

O valor apresentado em 2008 diz respeito a infracções detectadas automaticamente pelos diversos sistemas e comunicadas ao Sistema de Gestão das Contra-Ordenações (SCO). Este sistema automático foi possível porque a Justiça Tributária procedeu à informatização de todo o processo com a implementação do SCO⁴⁰.

Em 2008, foram instaurados cerca de 2,1 milhões de processos, sendo 58% de contra-ordenação e 42% de redução de coima. Este número tão elevado vem salientar a eficiência da Administração Fiscal na detecção de infracções. Também se verificou a extinção de cerca de 2,5 milhões de processos, por força da regularização voluntária, provocando uma diminuição dos existentes. Em 2009, verificou-se um ligeiro decréscimo tanto na instauração como na extinção de processos de cerca de cem mil de trezentos mil processos, respectivamente.

Esta eficiência da Administração Fiscal fez aumentar a eficácia da cobrança de coimas, tendo-se verificado uma diminuição da ocorrência do SCO. Segundo esta aplicação, a cobrança de coimas diminuiu cerca de 8% no triénio de 2007 a 2009.

Quadro 11. Cobrança de Coimas

Anos	2007	2008	2009
Valor	123,00	117,00	113,00
Variação	-4,9%	-3,4%	

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Segundo a DGCI, o tempo médio para conclusão dos processos de contra-ordenação evoluiu de 7 meses no ano de 2007 para 3 meses no ano de 2009, tendo o tempo de instauração de processos evoluído de 6 para 2 meses, respectivamente.

⁴⁰ Sistema direccionado para a detecção de infracções, de instauração de autos e notificações ao contribuinte.

j) Processos Instaurados

Podemos verificar no quadro 12 que o abuso de confiança e a fraude fiscal estão na origem de muitos dos processos instaurados. Em 2009, o número de processos instaurados por abuso fiscal mais do que duplicaram relativamente a 2008, decorrentes da falta de entrega de imposto. No entanto, no que concerne à fraude fiscal, houve um ligeiro decréscimo do ano de 2008 para 2009 em cerca de 11%.

Quadro 12. Número de Processos Instaurados

Anos	2006	2007	2008	2009	Variação 2006/2009
Abuso de Confiança	4.937	4.649	4.494	9.036	+83%
Fraude Fiscal	990	953	995	883	-11%

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública

A diminuição do número de processos instaurados por fraude fiscal poderá ser devido às bases de dados que foram implementadas e que permitem um melhor controlo.

k) Mecanismos fraudulentos de elevada complexidade

Actualmente, a Administração Tributária guia-se, no combate à fraude, por cinco princípios, considerados essenciais, e que mostram ter sucesso.

Esses princípios são:

- i) Facilitar o cumprimento das obrigações, devendo as mesmas custar o estritamente necessário;
- ii) Mostrar empenho no combate à fraude, para que os sujeitos passivos cumpridores não fiquem a pensar o contrário;
- iii) Estabelecer uma relação de confiança entre o Estado e os cidadãos, para que estes sintam que vale a pena cumprir com as suas obrigações;
- iv) Reforçar os laços entre o Estado e os organismos da sociedade civil, pois o combate à fraude não pode ser feito só pelo Estado, uma vez que a sociedade também é prejudicada aquando da prática de actos fraudulentos;
- v) Definir a estratégia, organização e os meios dos organismos públicos que se dedicam a esse combate.

Estes princípios têm sido fundamentais para que se atinja níveis de eficácia no combate à fraude fiscal, nomeadamente ao nível das Inspecções Tributárias. No ano de 2009, a DSIFAE, que se dedica à investigação da fraude como já referimos, teve o apoio de 22 inspectores, com equipas mistas com a Polícia Judiciária para investigação de inquéritos sob a coordenação do Ministério Público. Foram concluídos 11 inquéritos, sendo 4 do sector da informática, 2 do sector dos telemóveis, 1 do sector alimentar, 1 do sector das sucatas, 1 do sector bancário, 1 do sector da construção civil e 1 do sector das mais/menos valias de IRS.

As áreas que têm sido alvo de atenções prioritárias são aquelas que se encontram ligadas à potencial fraude carrossel do IVA, à utilização abusiva do regime aduaneiro ⁴¹, à emissão de facturas falsas, e à utilização de esquemas associados à actividade desenvolvida em sectores de risco, com tratamento diferenciado.

Foram feitas investigações, através das equipas mistas PJ/DGCI acima referidas, ao sector das sucatas, que permitiram detectar um elevado número de operadores que não se encontravam registados e/ou não declarados.

A DSIFAE efectuou, também, investigações que incidiram sobre os empreiteiros gerais de grandes obras e os subempreiteiros. Foi possível identificar cadeias de operadores que não declaravam valores e que tinham procedido à emissão de facturas.⁴² O imposto detectado em falta atingiu o montante de 42,9 milhões de euros.

Em 2009, foram recebidas 242 informações resultantes da vigilância efectuada por outros Estados-Membros e enviaram-se 32 informações, envolvendo transacções no montante global de 356,3 milhões de euros.

I) Troca de informações fiscais com outras Administrações Fiscais

No que diz respeito às transacções intracomunitárias, cabe à Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE) controlar a fraude. Assim, é através da troca de informações com outros países comunitários que se consegue obter informações específicas de forma a detectar irregularidades. Este sistema é possível porque a UE possui instrumentos de cooperação administrativa entre os Estados-Membros que servem de suporte a essa cooperação mútua.

Através do Regulamento n.º 1798/2003, de 7 de Outubro de 2003, definiu-se regras e procedimentos que permitem às autoridades competentes dos países da UE cooperarem e trocarem todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA.

⁴¹ O código foi introduzido para a livre prática de mercadorias com reexpedição simultânea no âmbito do comércio entre a Comunidade e os países com os quais estabeleceu uma união aduaneira.

⁴² De acordo com o Departamento de Investigação Criminal de Leiria da PJ, foram feitas investigações de associação criminosa, fraude fiscal, falsificação de documentos e branqueamento de capitais. Destas investigações, apurou-se um montante de 20 milhões de euros de facturação falsa e um prejuízo para o Estado superior a 2 milhões de euros em sede de IVA e IRC. Foram detidas 3 pessoas e constituídos 176 arguidos.

Assim, cada país da UE deve dispor de uma base de dados electrónica completa, exacta e actualizada, na qual armazena e trata as informações relacionadas com o IVA.

Cada autoridade competente pode obter automaticamente, de qualquer outro país da UE, ou ter acesso directo aos dados armazenados acerca dos números de identificação IVA atribuídos pelo país da UE que recebe as informações. Pode também ter acesso a informação acerca do valor total de todas as entregas intracomunitárias de bens e prestações de serviços às pessoas titulares desses números por todos os operadores económicos identificados para efeitos do IVA no país da UE que presta as informações.

Os países da UE devem possibilitar o acesso à informação o mais tardar, num prazo de um mês a contar do fim do período a que as informações se referem.

Em relação ao IVA, em 2008, a DSIFAE, através do Regulamento (CE) nº 1798/2003, de 7 de Outubro, enviou 575 pedidos de informação e recebeu 312. Em 2008, conseguiu concluir 1305 procedimentos de pedidos de troca de informação, sendo que 843 tinham sido iniciados já em anos anteriores.

Foi através do cruzamento de informações entre Portugal e Espanha, que em 2008 a DSIFAE detectou situações de fraude nos valores declarados nas importações com entrada em livre circulação em Espanha e destinadas a Portugal. Estes acontecimentos obrigaram a DSIFAE a acompanhar, em 2008, o registo de 1580 novos operadores em sede de IVA com o intuito de descobrir possíveis agentes fraudulentos.

Em 2009, a troca de informações continuou a ser um instrumento fundamental no combate à fraude. Foram efectuados 701 pedidos de informação, recebidos 336 ao abrigo do artigo 5.º do Regulamento (CE) nº 1798/2003. Foram efectuadas 195 informações espontâneas e recebidas 137, de acordo com os artigos 17.º a 19.º. Nestes ano, concluíram-se, ainda, 1045 processos relativos a pedidos de informação.

m) Discrepância nas aquisições intracomunitárias

Em 2008, foram efectuadas acções de controlo em sectores de risco devido à diferença existente nos valores declarados pelos fornecedores comunitários no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) e nos valores declarados pelos contribuintes nas suas declarações periódicas de IVA. No ano de 2009, continuou-se a analisar as divergências existentes nos dados declarados.

Com base nas acções de controlo efectuadas, procedeu-se à notificação dos sujeitos passivos que não declararam ou entregaram a declaração sem o campo das aquisições intracomunitárias preenchido, com diferenças superiores a um milhão de euros.

n) Medidas Legislativas adoptadas na luta contra a fraude

Tendo por objectivo a luta contra a fraude, efectuaram-se algumas alterações, a nível legislativo, em sede de IVA, nos últimos anos. Assim, temos:

1. Decreto-Lei n.º393/2007, de 31 de Dezembro

Este diploma introduziu alterações para clarificar as regras de localização das prestações de serviços efectuadas por intermediários que intervenham em nome e por conta de outrem.

Foi ainda revisto o anexo E ao Código do IVA, com a lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, com vista a harmonizar o direito interno com o direito comunitário.

Foram também alterados os artigos 6.º e 16.º do código do IVA. No artigo 6.º, foi alterada a forma escrita das frases do ponto 17 para:

“17 – Não obstante o disposto no n.º4⁴³, as prestações de serviços efectuadas por intermediários que intervenham, em nome e por conta de outrem, em qualquer operação que não sejam as referidas nos n.º 8, 9, 15 e 16 são tributáveis:

a) Quando se localize em território nacional a operação a que se refere a intermediação e o adquirente dos serviços de intermediação não seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado-Membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição;

b) Quando a operação a que se refere a intermediação se localize noutro Estado-Membro e o adquirente dos serviços de intermediação seja um sujeito passivo dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º1 do artigo 2.º⁴⁴, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

No entanto, este ponto foi revogado pelo Decreto-Lei n.º186/2009, de 12 de Agosto, para entrar em vigor a 1 de Janeiro de 2010.

No artigo 16.º alterou-se o disposto no ponto n.º4, introduzindo a alínea b) e c), entendendo-se por valor normal de um bem ou serviço:

⁴³ “São tributáveis as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.”

⁴⁴ “São sujeitos passivos:

a) As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC;

d) As pessoas singulares ou colectivas que efectuem operações intracomunitárias, nos termos do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias.”

“a) O preço, aumentado dos elementos referidos no n.º5, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização em que é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou serviço ou um bem ou serviço similar;

b) Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição do bem ou, na sua falta, ao preço de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza;

c) Na falta de serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.

2. Lei n.º67-A/2007, de 31 de Dezembro

Esta lei veio alterar o código do IVA, com o objectivo de impedir que certos contribuintes com actividade cessada a reiniciassem, beneficiando do regime de isenção.

Também efectuou alterações a nível do exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos. Definiu ainda que o IVA, referente a inputs de uma actividade que não seja considerada económica, não é susceptível de ser deduzido.

3. Portaria n.º8/2008, de 3 de Janeiro

Este documento legal aprovou os modelos de impressos que fazem parte do modelo declarativo da IES/DA, com o objectivo de cumprir com quatro obrigações legais. Estas são a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, o registo da prestação de contas, a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística e a prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal.

o) Dados a nível Europeu

Infelizmente, a Comissão Europeia não dispõe de dados detalhados para que se possa analisar a fraude a nível Europeu. Esta situação deve-se ao facto de muitos Estados-Membros não disponibilizarem tais informações.

Na União Europeia, as estimativas apontam para uma fraude fiscal entre 2 e 2,5% do PIB, isto é, um valor entre 200 000 e 250 000 milhões de euros em toda a UE⁴⁵. Em matéria de IVA, as estimativas apontam para cerca de 10% das receitas deste imposto.

⁴⁵ Informação obtida em <http://ec.europa.eu/cgi-bin/etal.pt>

Com base nos dados apresentados na comunicação efectuada pela Comissão Europeia, a 31 de Maio de 2006, COM (2006) 254 final e dos Estados-Membros que disponibilizaram informação⁴⁶ em sede de IVA, conseguiu-se obter o seguinte:

- Alemanha apresentou uma estimativa de perdas de receitas de IVA em cerca de 17 000 milhões de euros anuais;
- Reino Unido referiu uma estimativa de perdas de receitas de IVA de cerca 13,5% das receitas. Existe uma estimativa de perdas de receitas do IVA devidas à fraude carrossel que se situa entre 1.500 e 3.000 milhões de euros anualmente, o que representaria entre 1,5% e 2,5% das receitas totais do IVA.

Nos anos seguintes, a Comissão voltou a lançar comunicações no âmbito do melhoramento do combate à fraude e evasão fiscal nos Estados-Membros, em sede de IVA.

p) Fraude estimada

Com o objectivo de tentar estimar a evasão e a fraude fiscal em termos de IVA, em Portugal, Rosa (2010) cruzou os valores apresentados pela empresa Reckon LLP⁴⁷ e o Orçamento de Estado para 2010.

No quadro 13 apresentamos, para o caso português, esses resultados.

⁴⁶ A informação, em sede de IVA, diz respeito à fraude, a falências e outros incumprimentos por parte dos operadores.

⁴⁷ O Relatório Reckon foi apresentado em 21 de Setembro de 2009. Reckon é uma empresa que efectua estudos sobre regulamentação, lei da concorrência e outras áreas da política europeias.

Quadro 13. Estimativa da Evasão e Fraude Fiscal, em sede de IVA, em milhões de euros (Portugal)⁴⁸

Anos	2008	2009	2010	Total
IVA Potencial – Estimativa com base no estudo da Reckon	14.204,40	14.097,70	14.310,40	42.612,50
IVA Recebido - Relatório OE2010	13.871,00	10.884,60	11.271,80	36.027,40
Diferença	333,40	3213,10	3.038,60	6.585,10
Despesa Fiscal – Receita perdida devido a isenções (Relatório OE2010)	132,20	161,90	177,50	471,60
Fraude Fiscal e Evasão Fiscal no IVA - Estimativa	201,20	3051,20	2.861,10	6.113,50
Total de impostos	36.660,80	31.626,80	31.974,10	---
PIB	166.436,9	164.879,5	167.367,1	---
Impostos/PIB (%)	22,0%	19,2%	19,1%	---
Fraude Fiscal e Evasão Fiscal no IVA – Estimativa/Impostos (%)	0,5%	9,6%	8,9%	---
Fraude Fiscal e Evasão Fiscal no IVA – Estimativa/PIB (%)	0,12%	1,9%	1,7%	---
Défice (% PIB)	2,7% ^a	7,3% ^a	9,1% ^a	---

Fonte: http://resistir.info/e_rosa/evasao_fraude_injustica_fiscal.html - adaptação nossa

^a valores do Eurostat

Segundo estes dados podemos verificar que a estimativa para evasão e a fraude fiscal, em sede de IVA, aumenta ao longo dos últimos anos. Em 2008, a estimativa é de 201,20 milhões de euros e aumenta significativamente em 2009, para 3.051,20 milhões de euros. Trata-se de um aumento de cerca de 1400% que pode ser justificado pelo período de crise económica que Portugal está a atravessar, como temos vindo a referir.

Para 2010 os valores previstos sofrem uma redução de cerca de 6%, traduzindo-se em 2.861,10 milhões de euros.

Segundo Rosa, o governo afirma que entre 2008 e 2010 o PIB aumentará 930,2 milhões de euros, enquanto as receitas fiscais diminuirão 4.686,7 milhões de euros. Esta situação parece indiciar que os dados do relatório estão em consonância com os dados do governo, quando afirma que, pelo menos, 3000 milhões de euros da quebra de receitas se devem ao aumento da fraude e evasão fiscal no IVA.

No que concerne às empresas, segundo o relatório do governo, a queda da receita de IVA, entre 2008 e 2010, é de 21,6%, atingindo os 2.996 milhões de euros. Podíamos apresentar como causa a diminuição da taxa de IVA, mas isso não seria suficiente para

⁴⁸ Embora o quadro 13 apresente valores para 2009 e 2010, estes são valores estimados

justificar a queda da receita de IVA, até porque em Julho de 2010 a taxa voltou a aumentar.

Convém também analisar a diferença entre o IVA potencial e ao IVA recebido para podermos aperceber do valor em falta e posteriormente avaliarmos o valor da fraude. OIVA potencial diz respeito ao valor que devia ser cobrado tendo em conta as diversas componentes do PIB, enquanto o recebido se refere ao IVA efectivamente arrecadado. No ano de 2008, a diferença encontrada foi pouco significativa, não se podendo dizer o mesmo no ano de 2009, que atingiu cerca de 3200 milhões de euros, ou seja, mais 864% do que em 2008.

Assim, nos anos de 2009 e 2010 a fraude em termos de IVA anda próxima dos três mil milhões de euros. Em termos de impostos efectivamente recebidos estes valores correspondem em 2009 e 2010 a cerca de 9%. De notar que este valor se agravou substancialmente a partir de 2008. Julgamos que a crise propicia a fraude, até porque a economia subterrânea costuma aumentar nos períodos de crise. Com base nestes dados, podemos afirmar que apesar dos esforços por parte das entidades do Estado em combater a fraude e a evasão fiscal, este estudo revela que as medidas tomadas não têm sido suficientes. Este valor, em falta, não só agrava substancialmente o valor do défice português como coloca em causa a justiça fiscal e social. Se olharmos para os valores da fraude em termos do PIB verificamos que representam cerca de 1,9% e 1,7%. Ora sendo o défice em 2009 de 7,3% e em 2010 de 9,1% facilmente compreendemos que este podia ser atenuado com um combate efectivo à fraude, de um modo geral e em particular no IVA.

Então como deve o Estado actuar? Assim, convém ver quais foram os objectivos estabelecidos pelo governo português e pela União Europeia para o ano de 2010⁴⁹ para o combate à fraude e evasão fiscais.

⁴⁹ Não estão disponíveis para 2011.

V. Objectivos em sede de IVA

1. A nível nacional

As áreas de intervenção previstas para 2010 passaram por várias medidas das quais destacamos a seguir mencionadas.

a) Controlo dos contribuintes com irregularidades em sectores de risco e dos novos contribuintes

Cabe à DGCI evitar que uma empresa chegue a praticar actos fraudulentos. Assim, fez-se um esforço para fazer um acompanhamento das empresas que começaram a sua actividade. No entanto, devido à complexidade desta medida, a DGCI optou por começar a acompanhar as empresas de maior dimensão⁵⁰, seleccionando aquelas que apresentem um risco de informalidade maior, através das suas características e do sector de actividade.

Infelizmente, esta medida tornou-se cada vez mais necessária, porque a Inspecção Tributária depara-se, com alguns contribuintes que se registam só para praticar operações simuladas e que actuam isoladamente ou conjuntamente com outros sujeitos passivos.

Assim, foi implementado um sistema de controlo que passou pelo acompanhamento dos novos contribuintes e dos que reiniciem a actividade, dando especial atenção aos contribuintes que efectuaram aquisições intracomunitárias durante os primeiros anos.

Com este objectivo, em 2009, a DGCI e a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, DGITA, com o apoio da SAP⁵¹ e da Novabase⁵², criaram o sistema *Data Mart de Inspeção Tributária*. Este sistema contém informação acerca da caracterização e do histórico declarativo das Pessoas Colectivas e das Pessoas Singulares, desde que possuam contabilidade organizada. Com esta informação, o inspector consegue avaliar a situação do contribuinte, verificando se é necessário efectuar uma inspecção.

Também se tornou possível verificar as estatísticas da actividade inspectiva, permitindo medir o desempenho da Inspecção Tributária e fornecer, aos diferentes níveis de gestão, indicadores essenciais para o controlo de actividade.

⁵⁰ Com 200 ou mais trabalhadores segundo artigo 9.º da Lei n.º 116/99.

⁵¹ A SAP é o fornecedor líder mundial de software de gestão empresarial.

⁵² Novabase é a empresa portuguesa líder em soluções de negócio baseadas em Tecnologias de Informação.

b) Controlo dos Contribuintes não declarantes

A DGCI verificou os contribuintes que se encontraram nas declarações de terceiros, nomeadamente nos anexos de clientes e fornecedores da IES/DA como intervenientes em operações comerciais, mas que não entregaram qualquer declaração de rendimentos. Também procedeu ao controlo de contribuintes com fortes suspeitas de prática de evasão a nível intracomunitário, de forma a detectar redes de fraude carrossel. Este controlo incidiu sobre os contribuintes que apresentaram anomalias no sistema VIES, detectadas através do cruzamento de informação, como referimos e, visavam mais concretamente os contribuintes que não entregaram as declarações periódicas de IVA.

Esta situação começou a ser controlada através do sistema Data Mart de Inspecção Tributária, já mencionado.

c) Controlo de contribuintes com divergências no cruzamento dos Anexos O e P da IES/DA

Com vista a identificar empresas utilizadoras de facturação falsa, a DGCI começou a analisar e a identificar as divergências entre a informação prestada pelos sujeitos passivos no Anexo O e a informação prestada pelos seus clientes nos respectivos Anexos P.

d) Comércio de equipamentos informáticos e telemóveis

Embora seja um sector em crescimento, apresenta uma elevada concorrência. Esta situação origina margens comerciais mais reduzidas, incentivando o aparecimento de operadores “fictícios” que conseguem praticar preços mais baixos, porque não entregam o IVA ao Estado.

e) Controlo dos contribuintes com renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias

Prevê-se um cruzamento de informações obtidas na modelo 11 e na base de dados do património com os dados do programa de emissão de certificados de renúncia à isenção de IVA, de acordo com a publicação do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

f) Fraude de IVA nas aquisições intracomunitárias

A IT vai acompanhar os sujeitos passivos que efectuem com frequência aquisições de bens com a aplicação do regime aduaneiro 42, devido ao abuso das regras de isenção do IVA nas importações. Este abuso deve-se à falta de troca de informações por parte dos serviços fiscais e aduaneiros relativamente a bens importados.

Outra situação de especial relevo é a fraude no comércio de direitos de emissão de carbono (CO₂), em que se verifica uma aquisição intracomunitária daquele direito sem IVA, que é vendido internamente com IVA e o seu intermediário desaparece com o IVA liquidado.

Desta forma, a IT não pode deixar de dar atenção a este sector, pelo facto de as redes de fraude continuarem a actuar.

Com o intuito de alargar a abrangência do regime aplicável às aquisições intracomunitárias, introduziram-se novas regras de localização das prestações de serviços, que entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2010, localizando a prestação onde ocorre o acto de consumo.

g) *Combate à facturação falsa*

Embora já se esteja a aplicar um regime de inversão⁵³ da obrigação de liquidar IVA para os serviços de construção civil, através do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, a Inspeção Tributária teve que continuar a dar atenção a estas situações. Os esquemas de fraude associados a estas actividades ocultam igualmente a existência de mão-de-obra ilegal, o que pode reduzir as bases tributáveis dos impostos sobre o rendimento.

h) *Sector Sucatas*

Tem-se verificado que algumas empresas alteraram a sua estrutura para se adaptarem ao regime especial de IVA (autoliquidação), mas não abandonarmos esquemas fraudulentos. Desta forma, a Inspeção Tributária não pode descuidar o seu controlo, pois, apesar de não ter impacte sobre o IVA, poderá provocar uma destruição na base tributável dos impostos sobre o rendimento.

i) *Contribuintes com reembolsos de IVA*

Foi reformulada a matriz de risco dos reembolsos de IVA⁵⁴ e foram definidos novos perfis.

Assim, a principal alteração efectuada no que concerne a reembolsos, vem definido no ponto n.º8 do artigo 22º do CIVA, estabelecendo que “*Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária*”.

Os prazos que estavam estabelecidos eram de 90 dias, chegando a ultrapassar os 100 dias. Esta situação criava dificuldades às empresas em que o regime de IVA sofria uma inversão, ou seja, quem liquidava e pagava o IVA era o comprador dos bens e serviços e não o vendedor. Estes prazos, acompanhados das obrigações que decorrem dos pedidos de reembolso, asfixiavam as empresas, nomeadamente as de construção

⁵³ A liquidação do IVA é efectuada pelos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando estes se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto. É o caso da construção civil.

⁵⁴ Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho

civil.

j) Controlo de operações referentes a não residentes

As operações efectuadas com mais de que um Estado, nomeadamente, a internacionalização de empresas, a utilização de paraísos fiscais e a livre circulação de pessoas e de capitais, a nível Europeu, têm muita importância pois são consideradas áreas de risco. Assim, foi entendido realizar controlo sobre estas operações. Esta áreas dizem respeito a:

- Pagamentos feitos a sociedades residentes em paraísos fiscais, incluindo as facturas que não correspondem a nenhuma prestação de serviços;
- Registo, para efeitos de IVA, para a realização de operações que consubstanciam a existência de um estabelecimento estável;
- Preços de Transferência, nomeadamente, operações entre sociedades com sobrefacturação ou subfacturação;
- Ocultação, utilização e exploração, em benefício próprio, de patrimónios detidos por sociedades domiciliadas em paraísos fiscais.

k) Comércio de veículos automóveis usados

A transmissão de veículos automóveis, por se tratar, regra geral, de operações com particulares, pode permitir fraude ou evasão fiscal. Estas operações podem ainda mais ser potenciadas quando o automóvel é adquirido noutro país da União Europeia, devido a regimes especiais.

Assim, a fraude, neste sector, pode passar por:

- Omissão das compras e vendas que decorrem de aquisições intracomunitárias de veículos que são legalizados em nome do consumidor final, sem se conhecer para efeitos fiscais o respectivo vendedor;
- Liquidação do IVA no que diz respeito ao regime especial de tributação em bens de segunda mão.

É necessária a troca de informações entre o Estados-Membros que possam ser úteis na resolução deste tipo de problemas.

h) Clínicas Privadas de Saúde

Estes estabelecimentos apresentam anomalias no que diz respeito à falta de liquidação do IVA na aquisição intracomunitária de alguns bens de equipamentos. Por isso, justifica-se uma especial atenção por parte da Inspecção Tributária.

É de salientar, no entanto, que a nível de combate à fraude e evasão fiscal já existem sistemas para se poder actuar com mais rapidez. Esses sistemas são:

- Sistema Integrado de Informação Aduaneira Antifraude (SIIAF): Contém dados pessoais recolhidos a partir de informações colhidas pela Direcção Geral das Alfândegas, DGA, através de suportes adequados para o efeito, sendo

processados pela Divisão de Informação da Direcção de Serviços de Prevenção e Repressão da Fraude;

- Sistema de Tabelas Paramétricas: Permite efectuar a análise de risco no âmbito da fraude aduaneira dos operadores económicos e mercadorias importadas ou exportadas. Este sistema intervém ao longo de todo o processo de recolha e tratamento de informação necessária ao plano nacional de inspecções e fiscalizações aduaneiras, apoiando a Divisão de Inspeção da Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo;
- Repositório Antifraude: Permite acompanhar os contribuintes para os quais existam indícios ou suspeitas de fraude, ou seja, os contribuintes de risco. Este repositório tem duas vertentes. Uma é o repositório de dados que permite a aplicação de análise de risco aos contribuintes e, outra o repositório de dados da EUROCANET que permite o acesso à informação recebida dos Estados-Membros através desta rede e a recolha de informação relativa aos contribuintes em observação, para remessa aos outros Estados-Membros.

2. A nível europeu

Segundo a COM/2008/807 de 1 de Dezembro de 2008, foram estipuladas medidas para reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal para prevenir a fraude, melhorar a eficácia das Administrações Fiscais na detecção de fraudes e reforçar a capacidade das Administrações Fiscais em matéria de cobrança e recuperação de receitas.

2.1. Reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal, para prevenir a fraude

Torna-se necessário implementar várias medidas que visem os quatro aspectos a seguir discriminados.

- “Normas mínimas comuns aplicáveis ao registo e ao cancelamento de registo de contribuintes”

É importante que os números de identificação existentes estejam correctos e válidos, para que as empresas e as administrações fiscais possam confiar nas informações que conseguem obter relativamente ao estatuto das pessoas para efeitos de IVA. Desta forma, é possível prevenir a fraude dificultando os seus operadores.

- “Confirmação das informações”

É necessário que os Estados-Membros sejam os primeiros a contribuir para uma informação actualizada e fidedigna, pois só assim é que se consegue obter uma maior segurança jurídica.

- “Regras de facturação”

Simplificação, harmonização e modernização das regras de facturação são uma das propostas legislativas. Isto vai contribuir para a redução de custos administrativos das empresas.

- “Exigibilidade do imposto sobre operações intracomunitárias”

A troca de informações é essencial nas operações intracomunitárias, para que o Estado-Membro onde é feita a aquisição possa identificar as entregas em questão. No entanto, é necessário que haja uma leitura igual no que diz respeito à exigibilidade do IVA, de forma a garantir que as declarações sejam efectuadas em ambos os Estados-Membros.

Isto contribui para a explorar mais facilmente as informações obtidas acerca dos sujeitos passivos.

2.2 Melhorar a eficácia das Administrações Fiscais na detecção de fraudes

Relativamente a este segundo ponto as medidas tomadas foram as cinco enunciadas abaixo.

- “Proposta legislativa para combater a evasão fiscal ligada a operações intracomunitárias: reduzir prazos de transmissão”

Foi apresentada, em Março de 2008, uma proposta legislativa (COM/2008/147) para reduzir os prazos para a declaração das operações intracomunitárias pelos operadores e a troca de informações entre as Administrações Fiscais, sendo aprovada a 8 de Dezembro do mesmo ano.

No fundo, as medidas contempladas dizem respeito por um lado, à diminuição dos prazos de entrega dos anexos recapitulativos relativos às transacções intracomunitárias, e por outro, à determinação de que para os serviços prestados a nível intracomunitário não se aplicam as regras especiais de exigibilidade do imposto.

- “Isenção do IVA na importação”

Pelo facto de se terem detectado fraudes devido à utilização abusiva da isenção de IVA, concluiu-se que a troca de informações entre as administrações fiscais e aduaneiras do país de importação não estava correctamente organizada, e que as informações relevantes não eram transmitidas de forma eficaz ao Estado-Membro seguinte.

Desta forma, a Comissão irá propor disposições harmonizadas à escala comunitária para a aplicação deste regime de isenção.

- “Reforço da cooperação entre Estados-Membros”

Foi proposta a elaboração de um relatório de avaliação do funcionamento da cooperação administrativa. A Comissão já se encontra a trabalhar nele.

- “Acesso automatizado aos dados”

A comissão quer propor um quadro normativo equilibrado que possibilite o acesso automatizado por parte das autoridades competentes de um Estado-Membro, a bases de dados de outro Estado-Membro, no que diz respeito à actividade e à identificação do sujeito passivo.

- “EUROFISC”

Foi proposta a criação de uma rede europeia, cujo nome será EUROFISC, com o objectivo de reforçar a cooperação operacional entre os Estados-Membros na luta contra a fraude, em sede de IVA.

Vai ter como objectivos analisar operações intracomunitárias de risco, coordenar o intercâmbio de informações e os trabalhos dos Estados-Membros participantes resultantes da exploração das situações de alerta.

2.3. Reforçar a capacidade das administrações fiscais em matéria de cobrança e recuperação de receitas

Tendo em vista a terceira medida, legislou-se sobre a responsabilidade social, sobre a recuperação de receitas fiscais e sobre a responsabilidade partilhada para proteger as receitas dos Estados-Membros.

- “Responsabilidade Solidária”

Caso o sujeito passivo, fornecedor, não cumpra com a obrigação de declarar a operação intracomunitária, fica solidariamente responsável pelas perdas fiscais verificadas no Estado-Membro que, por não dispor de informação suficiente, não pode tomar medidas para combater a fraude.

- “Recuperação de receitas fiscais”

A Comissão vai propor medidas para que os Estados-Membros consigam melhorar a sua capacidade de cobrar impostos derivados de operações intracomunitárias.

- “Responsabilidade partilhada para proteger as receitas dos Estados-Membros”

A Comissão continua a insistir na necessidade de proteger as receitas do IVA em todos os Estados-Membros, independentemente do local onde as mesmas são devidas.

Convém sublinhar que não sabemos se estas medidas surtiram efeito ou mesmo se todas foram efectivamente aplicadas, devido à falta de informação por parte da Administração Fiscal nesse sentido.

VI. Conclusão

O nosso trabalho debruçou-se sobre a fraude fiscal em sede de IVA, no território nacional, tendo sido uma das nossas preocupações determinar quais as suas repercussões sobre a economia portuguesa.

Se existem contribuintes conscientes de que o cumprimento é o melhor para os cidadãos e para o Estado, também existem contribuintes que põem em causa o papel do Estado e se mostram indiferentes às campanhas de luta contra a fraude fiscal.

Uma das razões principais que leva um contribuinte a praticar a fraude fiscal é a obtenção de uma vantagem patrimonial. No entanto, verificamos que a fraude fiscal determina a perda de receitas fiscais, prejudica o comércio legítimo dos sectores económicos e a distorce a concorrência com benefício para as empresas fraudulentas.

Do nosso estudo podemos concluir que têm sido tomadas medidas com vista à prevenção e controlo da fraude e evasão fiscais. Porém, o facto de não existir fronteiras entre os Estados-Membros, de existir globalização dos mercados, dificulta o controlo do comércio de bens e serviços, quando analisado à escala europeia. Desta forma, o IVA é um imposto cada vez mais complexo e que dificulta qualquer a aplicação de qualquer alteração que se pretenda.

Alterar o código do IVA para simplificar, implica mudanças profundas e exigiria uma decisão por unanimidade de todos os Estados Membros.

No entanto, ao longo dos últimos anos tem-se verificado uma preocupação em solucionar um dos problemas mundiais. A Comissão Europeia tem sido incansável no que diz respeito à troca de informações sobre as transacções intracomunitárias.

Tem-se aperfeiçoado as medidas que se vão tomando, mas é muito importante que os Estados-Membros tentem combater a fraude a nível internacional e não só no próprio país, devendo, igualmente, colaborar, com vista à resolução/atenuação deste grave problema.

Porém, é fundamental que os contribuintes fiquem com a ideia de que as fraudes têm grande probabilidade de serem detectadas através dos sistemas de controlo criados e que as coimas a serem aplicadas são cada vez mais pesadas. Da análise que efectuámos verificámos que Portugal já começa a ter meios eficazes na detecção das fraudes. O conjunto de entidades existentes têm tido maiores resultados com as suas actuações, provocando nos contribuintes o sentimento de que o Estado controla, inspecciona e detecta os faltosos. Assim, concluímos que o sistema fiscal português tem vindo a adoptar medidas que visam entre outros aspectos o cruzamento de dados.

No entanto, a promoção da melhoria gradual do sistema fiscal é uma tarefa diária. O Estado deve, também, pensar nos contribuintes e deve analisar o imposto na perspectiva dos efeitos económicos que provoca, tendo em conta que a tributação afecta os comportamentos e escolhas dos indivíduos. Por outro lado, tem que se evitar

estipular medidas complexas e que acarretem custos administrativos demasiado elevados para as empresas e para o próprio Estado.

Infelizmente, a maior limitação deste estudo é a falta de dados publicados pelos Estados-Membros sobre as perdas fiscais relacionadas com a fraude fiscal, tornando difícil quantificar com exactidão qual o peso no total da perda fiscal do IVA. Com o objectivo de estimar a fraude em sede de IVA tivemos que nos socorrer de dois trabalhos realizados sobre a economia portuguesa. Destes dois estudos parece que podemos concluir que o valor da fraude fiscal em termos de IVA é bastante importante, pois só em 2009 o défice poderia situar-se perto dos 5%. E como será nos outros impostos? Será que o défice ficaria nos níveis impostos pela UE?

Assim, julgamos que seria de interesse efectuar estudos sobre a prática da fraude a nível de todos os impostos e a nível comunitário. Neste último caso, procurar-se-ia explicar e relacionar quais os países com mais incidência de fraude e porque são usados com mais frequência para a prática destes actos. Este tipo de estudo iria contribuir para novas formas de combate à fraude.

Por último, não poderemos deixar de lembrar que a Administração Fiscal dos vários países têm que ter a noção de que a fraude fiscal nunca terá um fim, é uma luta constante. Por muitas soluções que o legislador encontre, novas formas e novos métodos fraudulentos serão utilizados por alguns contribuintes para fugirem ao pagamento do imposto. Portanto, a fraude combate-se com todos nós, diariamente.

VII. Bibliografia

Sites Consultados:

www.ine.pt

www.bportugal.pt

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>

http://ec.europa.eu/anti_fraud/faqs/pt.html

<http://europa.eu/scadplus/leg/pt/lvb/131003.htm>

http://ec.europa.eu/portugal/imprensa/question/nova_estrategia_contra_fraude_fiscal_pt.htm

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004DC0855:PT:HTML>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0028:FIN:PT:PDF>

<http://europa.eu/generalreport/pt/2008/rg24.htm#fn5>

[http://www.docstoc.com/docs/6208495/2009-CIVA-\(DGCI\)](http://www.docstoc.com/docs/6208495/2009-CIVA-(DGCI))

<http://ec.europa.eu/cgi-bin/etal.pt>

http://resistir.info/e_rosa/evasao_fraude_injustica_fiscal.html

http://www.dgita.min-financas.pt/docs/RelatorioActividades2008_090422_Sintese.pdf

Documentos Legais Consultados:

Código Comercial

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Código do Processo e Procedimento Tributário

Código do Regime Geral das Infracções Tributárias

Código do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

COM/95/354 final, de Julho de 1995 – Segundo Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do artigo 12.º do Regulamento n.º1553/89

COM/98/0490 final, de 3 de Setembro de 1998 – Terceiro Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do artigo 12.º do Regulamento n.º1553/89

COM/00/0028 final, de 28 de Janeiro de 2000 – Quarto Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do artigo 12.º do Regulamento n.º1553/89

COM/2004/260, de 16 de Abril de 2004 – Relatório sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA

COM/2004/0855 final e Anexo SEC/20004/1721, de 20 de Janeiro de 2005 – Quinto Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do artigo 12.º do Regulamento n.º1553/89

COM/2007/758, de 23 de Novembro de 2007 – Comunicação da Comissão ao Conselho sobre alguns elementos fundamentais que contribuem para o estabelecimento da estratégia anti-fraude do IVA na União Europeia

COM/2008/147, de 17 de Março de 2008 - Proposta de directiva que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA para combater a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias

COM/2008/719, de 11 de Novembro de 2009 – Sexto Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do artigo 12.º do Regulamento n.º1553/89

COM/2008/805 Final de 1 de Dezembro de 2008 - Proposta de directiva que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras

COM/2008/807, de 1 de Dezembro de 2008 – Comunicação da Comissão sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia

COM/2008/839, de 10 de Dezembro de 2008 – Acordo de Cooperação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros

Decreto-Lei n.º21/2007, de 29 de Janeiro de 2007

Decreto-Lei n.º393/2007, de 31 de Dezembro de 2007

Directiva 77/388/CEE - 6.ª Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977

Directiva 2006/112/CE – Directiva do IVA

Directiva 2008/117/CE, de 16 de Dezembro de 2008 – Altera a Directiva 2006/112/CE

Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008 - Relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE

DOC/2401/2009 da Comissão Europeia - Taxas de IVA a aplicar nos Estados-Membros da Comunidade Europeia

JO L 264 de 15/10/2003

JO L 347 de 11/12/2006

JO L 9 de 14/1/2009

JO L 14 de 20/1/2009

Lei Geral Tributária

Lei n.º67-A/2007, de 31 de Dezembro de 2007

Ofício.circulado n.º30 009, de 10/12/1999, da Direcção de Serviços do IVA

Portaria n.º8/2008, de 3 de Janeiro de 2008

Regulamento (CEE/Euratom) n.º1553/89

Regulamento (UE) n.º 282/2010

Regulamento n.º1798/2003, de 7 de Outubro de 2003 – Cooperação Administrativa no domínio do IVA

Regulamento n.º 37/2009, de 16 de Dezembro de 2008 – Altera o Regulamento n.º1798/2003

SEC /92/ 280 final de Fevereiro de 1992 – Primeiro Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu

SEC/2007/1584 de Novembro de 2007 - Relatório sobre a situação das discussões sobre as medidas convencionais de combate Fraude ao IVA proposto pelos Estados-Membros

Taxud.c.1(2011)39295

Obras Consultadas:

Carlos, Américo Brás (2006), *“Impostos – Teoria Geral”*. Edições Almedina

Antunes, Francisco VAZ (2005), *“A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”*. Verbo Jurídico

Martins, António Carvalho (2006), *“ A simulação na Lei Geral Tributária e pressuposto do tributo em contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal”*. Coimbra Editora

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2006), “*Relatório sobre a evolução em 2006 do Combate à fraude e evasão fiscais*”

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2007), “*Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal - Relatório das actividades desenvolvidas em 2007*”

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), “*Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal - Relatório das actividades desenvolvidas em 2008*”

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), “*Conta Geral do Estado*”, Direcção Geral do Orçamento, Volume 1

Moreira, Tiago Marreiros (2007), “*A Fraude Fiscal – A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*”, Edições Almedina, Março

Pombo, Nuno (2007), “*Combate à evasão fiscal – Planeamento fiscal abusivo?*”, in Vieira de Almeida & Associados, Novembro

Pereira, Paulo Trigo [et al.] (2007), “*Economia e Finanças Públicas – 2ª Edição*”. Escolar Editora

Universidade Católica Portuguesa (2008), “*Economia Informal em Portugal*”.CEGEA

IX. Anexos

Anexo 1

A fraude carrossel pode ser detectada quando um fornecedor emite uma factura a uma cliente intracomunitário com NIF inexistente ou com actividade cessada ou, emite uma factura a uma cliente intracomunitário com NIF existente, existindo pagamentos mas que, de forma oculta, devolve esse dinheiro.

De uma forma prática, apresentamos dois exemplos:

Exemplo 1) A sociedade X Portuguesa efectua uma aquisição intracomunitária à sociedade Y Francesa por 150 €. A Sociedade Y não cobra IVA por estar a vender a um Estado-Membro.

Entretanto, a sociedade X vende à sociedade B Portuguesa por 150 € + 23% de IVA, ou seja, por 184,50 €. Este suposto IVA acaba por não ser pago pois é a sua margem comercial.

Deste exemplo, concluímos que a sociedade B deduz 23%, 34,50€, e o Estado fica com um prejuízo desse valor porque B deduziu e Y não!

É de salientar que pode não existir convivência da sociedade X e B.

Exemplo 2) Situação com reembolso do Estado.

A sociedade X Portuguesa efectua uma aquisição intracomunitária à Sociedade Y Francesa por 150€. A Sociedade Y não cobra IVA por estar a vender a um Estado-Membro.

A Sociedade Y, por sua vez, no seu país efectua uma venda a uma empresa fictícia. Sociedade Y liquida IVA, mas não entrega ao Estado e desaparece. Perante esta situação, a venda pode ser efectuada por preços mais baixos.

Esta empresa fictícia vende à Sociedade K Francesa, liquidando e deduzindo IVA, criando uma certa confusão no circuito das transacções dificultando a investigação do fisco.

Por fim, a Sociedade K pode fazer duas coisas, isto é, vender a uma empresa do seu país (liquidando e deduzindo IVA) ou, vender à Sociedade X Portuguesa. Na última situação não existe cobrança de IVA por parte da Sociedade K, mas o reembolso/dedução do IVA que lhe foi liquidado pela empresa fictícia.

Desta forma, concluímos que quem fica a perder é o Estado de França porque não recebe o IVA liquidado pela Sociedade Y. No entanto, é o Estado de França que vai reembolsar/deduzir o IVA relativo à Sociedade K.

Anexo 2

Recomendações feitas pela CEGEA para o combate à fraude e evasão em Portugal:

Medida 1 – *Simplificação e agilização dos processos de licenciamento comercial, industrial, ambiental e urbanístico;*

Medida 2 – *Generalizar o princípio do “Balcão Único”, nomeadamente a nível municipal;*

Medida 3 – *Aconselhamento ao início de actividade empresarial;*

Medida 4 – *Reforço dos mecanismos de acompanhamento nos primeiros anos de actividade das empresas;*

Medida 5 – *Incentivo à utilização de mecanismos de certificação de contas;*

Medida 6 – *Condições de regularização da actividade;*

Medida 7 – *Facturação Electrónica;*

Medida 8 – *Reforço da utilização dos meios de pagamento bancários;*

Medida 9 – *Sensibilização dos cidadãos para os efeitos negativos da economia informal;*

Medida 10 – *Sensibilização para pedir factura;*

Medida 11 – *Códigos de conduta na administração;*

Medida 12 – *Certificação de processos na administração;*

Medida 13 – *Melhoria do atendimento;*

Medida 14 – *Melhoria do relacionamento e acompanhamento por parte da Administração Fiscal;*

Medida 15 – *Automatização de opções no domínio fiscal;*

Medida 16 – *Reforço dos mecanismos de controlo da informação disponível;*

Medida 17 – *Actualização do cadastro dos contribuintes;*

Medida 18 – *Acesso dos cidadãos e empresas à informação relevante;*

Medida 19 – *Eliminação de restrições geográficas no cumprimento das obrigações fiscais;*

Medida 20 – *Proporcionalidade no tratamento dos contribuintes;*

Medida 21 – *Reforço nas garantias na resposta da Administração Fiscal;*

Medida 22 – *Criação de equipas técnicas de apoio aos tribunais fiscais;*

- Medida 23 – Criação de mecanismos alternativos aos tribunais tributários;
- Medida 24 – Agilização dos procedimentos falimentares;
- Medida 25 – Formação dos juízes em matéria económico-financeira;
- Medida 26 – Estabilidade Legislativa;
- Medida 27 – Simplificação da tributação do rendimento;
- Medida 28 – Alteração ao regime do IVA;
- Medida 29 – Redução e simplificação das obrigações administrativas;
- Medida 30 – Simplificação das obrigações declarativas de terceiros;
- Medida 31 – Simplificação da comprovação da aplicabilidade de regimes fiscais especiais;
- Medida 32 – Criação de um código fiscal para não residentes;
- Medida 33 – Simplificação do regime de aplicação do IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis);
- Medida 34 – Simplificação da liquidação das sociedades;
- Medida 35 – Reformulação e clarificação da tributação de métodos indirectos;
- Medida 36 – Reforço do papel dos organismos profissionais e associações empresariais no combate à economia informal;
- Medida 37 – Reforço do papel do sector bancário no combate à economia informal;
- Medida 38 – Abordagem segmentada à economia informal;
- Medida 39 – Intensificação da actividade inspectiva;
- Medida 40 – Criação de equipas especializadas nos mercados de capitais e/em relações com o exterior;
- Medida 41 – Acreditação e controlo de software contabilístico;
- Medida 42 – Reestruturação da rede de repartições de finanças;
- Medida 43 – Reestruturação dos recursos humanos da DGCI (Direcção Geral dos Impostos);
- Medida 44 – Reforço da formação profissional;
- Medida 45 – Transparência e reforço dos incentivos profissionais;

Medida 46 – Aquisição de tecnologia de data mining⁵⁵ e auditoria;

Medida 47 – Identificação de redes de ligações entre agentes económicos;

Medida 48 – Aumento de tempestividade, qualidade e quantidade da informação não fiscal;

Medida 49 – Intensificação da utilização das possibilidades legais de acesso à informação bancária;

Medida 50 – Incremento da troca de informações com as administrações fiscais de outros países;

Medida 51 – Obrigatoriedade de publicação das contas das entidades sem fins lucrativos;

Medida 52 – Promoção de sinergias entre as direcções gerais com competências na área fiscal;

Medida 53 – Integração de processos de inspecção;

Medida 54 – Partilha de informação entre os organismos públicos;

Medida 55 – Criação de um departamento conjunto entre a Administração Fiscal e a Polícia Judiciária;

Medida 56 – Reformulação das competências da Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana;

Medida 57 – Alargamento do prazo de prescrição para crimes fiscais;

Medida 58 – Estatuto do arrependimento;

Medida 59 – Avaliação regular dos organismos da administração;

Medida 60 – Benchmarking⁵⁶;

Medida 61 – Avaliação periódica dos resultados em matéria de combate à economia informal.

⁵⁵ “Ferramenta de gerenciamento de informação, que deve revelar estruturas de conhecimento, que possam guiar decisões em condições de certeza limitada”.

⁵⁶ "Processo contínuo e sistemático que permite a comparação das performances das organizações e respectivas funções ou processos face ao que é considerado "o melhor nível", visando não apenas a equiparação dos níveis de performance, mas também a sua ultrapassagem". Fonte: IAPMEI